



## Reporting of RD in Bulgaria - challenges

,

” “

2020

Online at <https://mpra.ub.uni-muenchen.de/105321/>  
MPRA Paper No. 105321, posted 15 Jan 2021 14:56 UTC

# ПРЕДИЗВИКАТЕЛСТВА ПРЕД ОТЧИТАНЕТО НА НАУЧНОИЗСЛЕДОВАТЕЛСКАТА И РАЗВОЙНА ДЕЙНОСТ В БЪЛГАРИЯ

Доц. Д-р ДАНИЕЛА ВЕНЦИСЛАНОВА ГЕОРГИЕВА

Международно висше бизнес училище – Ботевград

Фондация „Приложни изследвания и комуникации“

По проект "Скритите иновации: Анализ на изследователската и иновационната активност, която остава необхваната от официалната статистика", изпълняван с финансовата подкрепа на Исландия, Лихтенщайн и Норвегия по линия на Финансовия механизъм на ЕИП. Основната цел на проекта "Скритите иновации: Анализ на изследователската и иновационната активност, която остава необхваната от официалната статистика" е да проучи нагласите и възможностите за разрешаване на проблема с неподдаването на данни за изследователската активност на предприятията към Националния статистически институт в рамките на Годишните финансови отчети.

## I. Счетоводно отчитане на разходите за НИРД

Директен ефект върху финансовите резултати на организациите има прилаганият подход за счетоводно отчитане на разходите за НИРД при създаване на нематериален актив, който е резултат от научноизследователската дейност на предприятието<sup>1</sup>. В счетоводната теория и практика са възприети различни подходи за отчитане на изразходените средства за НИРД. Без претенции за изчерпателен анализ сред тях са:

- Всички разходи за НИРД се капитализират в себестойността на създадения ресурс.
- Всички разходи се отчитат като текущи за периода на възникването им.
- Разходите се натрупват в специално открита за целта счетоводна сметка, след което подлежат на коригиране.
- Разходите са капитализират при достигане на определени условия (селективна капитализация).

Ако **разходите се капитализират** в рамките на периода на възникване, независимо от фазата, през която са изразходени ефекта от капитализацията най-общо ще е свързан с увеличаване на стойността на активите в баланса на предприятието; висока рентабилност през отчетния период; по-ниска възвращаемост на капитала и активите през следващите отчетни периоди, както и намаляване на печалбата на предприятието през следващите

---

<sup>1</sup> VanderPal, G. (2015). Impact of R&D Expenses and Corporate Financial Performance, Journal of Accounting and Finance, vol. 15, n. 7: 135 – 149, p.138.

отчетни периоди (на база отчетените амортизационни разходи). Възприемането на подхода не би навредил на нетния доход и възвращаемостта на собствения капитал за текущия период, но може да окаже натиск върху възвращаемостта на активите - ROA и намаляване на рентабилността<sup>2</sup>. Чрез капитализация на разходите за НИРД се обобщава информацията, която има значение за инвеститорите и отразява рентабилността на научноизследователските проекти, но същевременно може да доведе до капитализиране на средства по неуспешен проект, който не носи изгода през бъдещи отчетни периоди. Според поддръжници на подхода въпреки, че научноизследователската фаза е по-високо рискова от развойната на един иновационен проект, тя е първичен, неизбежен и съществен етап от създаването на крайния продукт, поради което организациите също следва да вземат предвид изразходваните през този период ресурси при калкулиране на себестойността на актива. Смята се, че капитализирането на разходите за НИРД се избира от компании, които имат ниска рентабилност<sup>3</sup>.

В случай, че **всички разходи се отчитат като текущи през периода на възникването им**, то най-общо ефекта от този подход може да се свърже с намаляване на оперативната и нетна печалба. Това намаляване е характерно само за периода на отчитане на разходите за НИРД, поради причината че не се въвежда актив в счетоводната система на предприятието на който да му се начисляват бъдещи разходи за амортизация. Не въвеждането на вътрешно създаден нематериален ресурс в състава на активите на предприятието се свързва и с не отчитане на патент за този актив. Рентабилността през отчетния период е по-ниска в сравнение с рентабилността ако разходите се капитализират. Изписването на разходите за НИРД като текущи подобрява обективността на финансовите отчети, елиминира влиянието на ръководството да се капитализират разходи по проекти, които имат ниска вероятност за успех и премахва трудностите, произтичащи от необходимостта счетоводителите да преценят дали критериите за капитализация са достигнати<sup>4</sup>. Възприемането на подхода може да доведе до първоначално намаляване на нетните приходи и показателите за рентабилност (ROA и ROE), чиито размер се покачва през следващите отчетни периоди<sup>5</sup>. В случая разходите подлежат на по-надеждна проверка поради причината, че отпада необходимостта от доказване на определени условия, като например бъдеща изгода, достигането на която изисква капитализиране на разходите. Противници на подхода обаче смятат, че счетоводните разходи не следва да се

---

<sup>2</sup> Das, A., Kumar, V., Kumar, U., Halder, R. (2009). Impact of R&D expenditure on financial performance: a study of Canadian IT firms, ASAC, Niagara Falls, Ontario.

<sup>3</sup> Persson, A., Karen, F. (2011). Capitalization and the income smoothing hypothesis – a study of swedish listed companies. Retrieved August 9, 2020, from <http://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:427182/FULLTEXT01.pdf>

<sup>4</sup> Zakari, M., Saidu, S. (2017). The impact of accounting treatment of research and development costs: evidence from Chemring Group Plc., International Journal of Accounting, Finance and Risk Management, vol. 2, n. 3: 92-97, p. 96.

<sup>5</sup> Das, A., Kumar, V., Kumar, U., Halder, R. (2009). Impact of R&D expenditure on financial performance: a study of Canadian IT firms, ASAC, Niagara Falls, Ontario.

отчитат еднакво заради разнообразния си характер и специфики<sup>6</sup>. В тази връзка разходите за НИРД не са оперативни, поради причината че са свързани със създаване на изследователски актив (независимо дали е успешен или не). Ако разходите не бъдат капитализирани, то това противоречи на счетоводните изисквания оперативните разходи да генерират доход през текущия период, докато капиталовите да носят изгода през повече от един отчетен период<sup>7</sup>. Счетоводното отчитане на разходите за НИРД като текущи може да се използва от управленския персонал с цел постигане на определен счетоводен финансов резултат, удовлетворяващ инвеститорските очаквания за по-голяма печалба и рефлектиращ към целенасочено намаляване на инвестициите в научноизследователски проекти<sup>8</sup>. Използването на подхода може да бъде подходящо при изследователски проекти, чиито крайни продукти имат кратък полезен живот или пазарните позиции на предприятието подлежат на чести промени.

Следващият разглеждан подход изисква **разходите да се натрупват в специално открита за целта счетоводна сметка до момента в който може да се вземе решение дали съществуват бъдещи изгоди от НИРД**. Ако съществуват бъдещи изгоди, то натрупаните разходи се капитализират, докато в обратната хипотеза – те подлежат на изписване. Подходът е свързан със висока степен на несигурност и невъзможност за коректното определяне на финансовите показатели на предприятието. В допълнение подходът създава трудности при отчитане на изразходваните средства за продължителни научноизследователски проекти, които са повече от един отчетен период, във финансовите отчети за текущия период.

**Селективната капитализация** е подход, въведен в текстовете на международните счетоводни стандарти и националните такива на множество страни включително Р България. Подходът изисква изразходваните средства през фазата на развойната дейност да се капитализират при достигане на определени критерии, докато разходите за научноизследователска дейност да се отчитат като текущи<sup>9</sup>. В случая се намалява информационната асиметрия между фирмата и участниците на пазара<sup>10</sup>. Селективната капитализация обаче може да доведе до не точни финансови прогнози, свързани с трудности при прогнозиране на икономическата изгода от научноизследователския проект, процента на капитализация на разходите, последващата амортизация и обезценки

---

<sup>6</sup> Walther, L., Trickland, S. (2002). R&D accounting: a new millennium approach, Management Accounting Quarterly, vol. 3, n. 4: 1-6.

<sup>7</sup> Damodaran, A. (1999). Research and Development Expenses: Implications for Profitability Measurement and Valuation, NYU, Working Paper No. FIN-99-024. <https://ssrn.com/abstract=1297092>, last access on: 15.12.2019.

<sup>8</sup> Guidara, R., Boujelbene, Y. (2014). R&D-based earnings management and accounting performance motivation, International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and management sciences, vol. 4, n.2: 81–93, p.82.

<sup>9</sup> МСС 38 „Нематериални активи“, приет с регламент (ЕО) № 1126/2008 на Комисията от 2008 г., посл.изм и допъл. Регламент (ЕС) 2017/1986 на Комисията от 31.10.2017 г., т.51-67.

<sup>10</sup> Lev, B., Sougiannis, T. (1996). The capitalization, amortization, and value-relevance of R&D, Journal of Accounting and Economics, vol. 21:107–138.

на нематериалния актив<sup>11</sup>. Привърженици на подхода защитават тезата, че той способства за по-висока точност на прогнозните данни, по-ниска дисперсия на прогнозата и по-ниска прогнозна грешка, свързана с капитализираните разходи<sup>12</sup>. Това е така защото разходите за развойна дейност, които покриват критериите за капитализация, покриват и тези за признаване на даден ресурс в състава на активите на предприятието. В допълнение чрез подхода се представя важна информация за инвеститорите и от тази гледна точка е положително свързан със възвръщаемостта и цените на акциите на организациите<sup>13</sup>. Въпреки това селективната капитализация е обвързана с определена доза субективизъм при определяне дали са достигнати критериите за капитализиране. Това се обуславя най-вече с разнообразния характер на научните изследвания, предмета на дейност на предприятието, вида на създадения краен продукт. Поради тази причина при капитализирането на разходите е възможна по-голяма намеса от страна на мениджърския персонал и предоставяне на целенасочени данни във финансовите отчети на предприятието<sup>14</sup>. В българската научна литература се защитава и мнението, че „недостатъкът на този подход е че не прави разлика между успешни и неуспешни иновационни проекти и че приема първоначално всички за неуспешни“<sup>15</sup>. В следствие „прилагането на селективната капитализация не води до информация в отчетите, която да е полезна при взимането на управленски решения от потребителите на финансови отчети“<sup>16</sup>. Поради тази причина спазването на текущо действащите регулаторни изисквания не води до вярно и честно представяне на иновационната дейност и на инвестираните средства за научни изследвания от предприятията<sup>17</sup>.

*В българската счетоводна практика селективната капитализация е свързана на първо място с коректното разграничаване на научноизследователската от развойната дейност, както и с ясното определяне на момента от който следва разходите да се отчитат към себестойността на нематериалния ресурс. Подобно изискване може да представлява съществено затруднение за счетоводния персонал в следните няколко аспекта:*

---

<sup>11</sup> Tami, D., Brigitte, E., Wolfgang, S., Leif, S. (2015). Research and development, uncertainty, and analysts' forecasts: the case of IAS 38, Journal of International Financial Management & Accounting, vol. 26, n. 3: 257-302.

<sup>12</sup> Mohd, E. (2005). Accounting for Software Development Costs and Information Asymmetry, The Accounting Review, vol. 80, n. 4: 1211–1231.

<sup>13</sup> Cazavan-Jeny, A., Jeanjean, T. (2003). Value relevance of R&D reporting: a signalling interpretation. Working paper 2003-12 CEREJ University Paris IX Dauphine, France.

<sup>14</sup> Callimacy, A., Landry, S. (2003). The effect of management incentives and cross-listing status on the accounting treatment of R&D spending, The Journal Of International Accounting, Audit and Taxation, vol. 12, n. 2: 131-152, p.134.

<sup>15</sup> Пожаревска, Р., Башева, Сн. (2019). Счетоводно представяне на резултатите от иновационните дейности - актуални проблеми. Иновации и предприемачество в образованието и бизнеса, МВБУ, с. 35-54, стр. 50.

<sup>16</sup> Пожаревска, Р., Башева, Сн. (2019). Счетоводно представяне на резултатите от иновационните дейности - актуални проблеми. Иновации и предприемачество в образованието и бизнеса, МВБУ, с. 35-54, стр. 50.

<sup>17</sup> Пожаревска, Р., Башева, Сн. (2019). Счетоводно представяне на резултатите от иновационните дейности - актуални проблеми. Иновации и предприемачество в образованието и бизнеса, МВБУ, с. 35-54, стр. 51.

- Различните крайни резултати от НИРД имат различно времево проявление на отделните фази. Така например създаването на фармацевтичен продукт е несравнимо като ресурсна осигуреност (време и средства) със създаването на мобилно приложение. В случая счетоводителят следва да притежава допълнителен набор от компетенции в съответната сфера на създаване на иновацията. В допълнение ако счетоводството е поверено на външна фирма, то това неимоверно рефлектира и върху необходимостта от по-задълбочена представа на счетоводителите за икономическата дейност на предприятието и по-конкретно иновациите.

- Често разходооправдателните документи се представят на счетоводството в „последния момент“ или със забавяне (най-вече в хипотезите на микро и малки предприятия, както и когато счетоводството се извършва от външно за иновативната организация предприятие). Законът за данък добавена стойност (ЗДДС) позволява регистрираните по него лица да отразяват в дневника на покупките си данъчни документи най-късно до дванадесетия данъчен период, следващ данъчния период, през който са издадени<sup>18</sup>. Това позволява отчитането на разходни фактури и в период след този на издаването им, което се използва от счетоводителите с цел „задържане“ на фактури и отчитането им в последващ период, когато издадените приходни фактури превишават „желания“ от управителите дължим данъчен кредит. Подобна практика обаче може да се отрази негативно при определянето и отчитането на разходните фактури, попадащи във фазата на научноизследователската и във фазата на развойната дейности.

- В МСС 38 „Нематериални активи“ е посочено, че в случай когато дадено предприятие (прилагащо международните счетоводни стандарти), не може да разграничи фазата на научноизследователската дейност от фазата на развойната (по проект за вътрешно създаване на нематериален актив), то същото следва да третира разходите по този проект все едно, че те са били направени само в научноизследователската фаза<sup>19</sup>. Или казано по друг начин ако не може да се въведат ясни граници между двете фази на НИРД, то счетоводителят може да отчете всички разходи като текущи за периода на генерирането им. Това ще рефлектира върху несъздаването на нематериален актив и отчитане на всички разходи, свързани с НИРД, в посока намаляване на счетоводния финансов резултат за текущия отчетен период. Според текстовете на СС 1 „Представяне на финансови отчети“ управляващият орган определя счетоводната политика на предприятието до началото на отчетния период в съответствие със принципите и изискванията, определени в Закона за счетоводството и Националните стандарти, както и вътрешните актове на предприятието.

---

<sup>18</sup> Закон за данък добавена стойност, обн. ДВ. бр. 63 от 2006 г., посл. изм. и допъл. ДВ. бр. 55 от 2020 г., чл.124, ал. 4.

<sup>19</sup> МСС 38 „Нематериални активи“, приет с регламент (ЕО) № 1126/2008 на Комисията от 2008 г., посл.изм и допъл. Регламент (ЕС) 2017/1986 на Комисията от 31.10.2017 г., т. 53.

По въпроси, за чието решаване няма изрични разпоредби в Националните стандарти се използват разпоредбите на международните счетоводни стандарти<sup>20</sup>.

• Определянето на себестойността на актива (първоначалната му оценка) се осъществява на база сборът на отчетените разходи<sup>21</sup> през развойната фаза извършени от момента, в който нематериалният актив за пръв път е постигнал критериите за признаване. Националните счетоводни стандарти изискват вътрешно създаден нематериален актив, който възниква в резултат на дейност по развитие (фаза на развитие от вътрешен проект), *да се признава за нематериален актив, когато* предприятието може да докаже<sup>22</sup>:

- техническа способност за завършване на нематериалния актив, така че да бъде готов за употреба или продажба;

- намерение за завършване на нематериален актив и за неговото използване или продажба;

- способност за използване или продажба на нематериалния актив;

- начините, по които нематериалният актив ще доведе до генерирането на бъдещи икономически изгоди, включително наличието на пазар или полезността му при вътрешна за предприятието употреба;

- наличие на адекватни технически, финансови и други ресурси, необходими за финализиране на развитието, използването или продажбата на нематериалния актив, и

- способност за оценяване на разходите, произтичащи от нематериалния актив по време на неговото развитие.

В случай, че предприятието избира МСС за своя счетоводна база при изготвяне на финансовите си отчети, то *вътрешно създаден нематериален актив се признава за такъв когато*<sup>23</sup>:

- отговаря на определението за нематериален актив;

- е вероятно, че предприятието ще получи очакваните бъдещи икономически ползи, които са свързани с актива. Наред с всичко останало, предприятието може да докаже съществуването на пазар за продукцията на нематериалния актив или за самия

---

<sup>20</sup> СС 1 „Представяне на финансови отчети“, Обн. ДВ. бр.30 от 2005г., изм. и доп. ДВ. бр.3 от 2016г., т. 25.2.

<sup>21</sup> Първоначалната оценка се определя по начин, идентичен на възприетия за определяне на себестойността на произведената продукция в предприятието, т.е. не се включват: вътрешната печалба, необичайните количества бракувани ресурси (материали, труд и други), административните и други общи разходи (несвързани пряко с процеса по придобиването на нематериалния актив), разходите по продажба, идентифицирана неефикасност и първоначални оперативни загуби, възникнали преди активът да достигне до планирания капацитет, разходи за обучение за работа с актива и т.н. (СС 38, т. 5, МСС 38, т. 65-67.).

<sup>22</sup> СС 1 „Представяне на финансови отчети“, Обн. ДВ. бр.30 от 2005г., изм. и доп. ДВ. бр.3 от 2016г., т. 33 (б)

<sup>23</sup> МСС 38 „Нематериални активи“, приет с регламент (ЕО) № 1126/2008 на Комисията от 2008 г., посл.изм и допъл. Регламент (ЕС) 2017/1986 на Комисията от 31.10.2017 г., т.18, 21, 57, 61.

нематериален актив, или ако той ще се използва вътрешно, ползността на нематериалния актив;

- стойността на актива може да бъде определена надеждно;
- предприятието може да докаже техническата изпълнимост на завършването на нематериален актив, така че той да бъде на разположение за ползване или продажба;
- предприятието може да докаже намерението да завърши нематериалния актив и да го използва или продаде;
- предприятието може да докаже неговата способност да използва или продаде нематериалния актив;
- предприятието може да докаже наличието на адекватни технически, финансови и други ресурси за приключване на развойната дейност и за ползването или продажбата на нематериалния актив. Това може да се докаже чрез: бизнес план, например, посочващ техническите, финансовите и другите необходими ресурси, както и способността на предприятието да осигури тези ресурси. В някои случаи, предприятието представя наличието на външни финанси чрез получаването на доказателства от кредитора за неговото желание да финансира плана;
- предприятието може да докаже неговата способност за надеждно определяне на разходите, отнасящи се до нематериалния актив по време на неговото разработване.

В съпоставителен аспект може да се посочи, че предходните изисквания се припокриват. МСС 38 обаче предлага по-детайлно очертани насоки за признаване на актива. Въпреки, че възприемането на конкретни изисквания за счетоводно признаване на активи, пасиви, приходи и разходи е от съществено значение за отчетността, то също може да се разгледа и в негативен аспект спрямо иновационната активност на предприятията. Това е така защото понякога е трудно да се определи дали вътрешно създаден нематериален актив отговаря на критериите за признаване поради трудности с идентифицирането дали и кога е налице разграничим актив, който ще генерира очаквани бъдещи икономически ползи, ясното определяне на контрола върху ресурса или възможни трудности при тяхната оценка.

*Съществува и вероятност предприятия, които са разработили нематериален ресурс (например модел) да решат да не го ползват текущо, което рефлектира върху непризнаването му за дълготраен нематериален актив. Поради тази причина те отчитат разходите по създаването му като текущи в рамките на отчетния период. Идеята на предприятието в случая е получаване на познания, които в последствие да*



ползват за изработка на машини или други дълготрайни активи<sup>24</sup>. Ако обаче, по една или друга причина, предприятието не използва създадения „модел“, то това е „загубено“ познание, което рефлектира върху цялостния иновационен потенциал на микро- и макро равнище. А ако моделът бъде използван, то тогава предприятието покрива критерия за доказване на способност за ползване на актива. Визията за несъздаване на иновация, но наличие на НИРД се подкрепя и от Н. Несторов. В разработката си „Изследване на външнотърговската дейност на българските фирми“ той защитава тезата, че „най-много от компаниите с потенциал за износ са фирмите извършили инвестиции в научно-изследователска дейност през последните години, докато наличието на собствени иновативни продукти и въведените нови бизнес практики не са основен фактор<sup>25</sup>“. Наличието на подобно отношение към създаденото знание, както и съществуването на множество и многообразни нематериални активи, които не са обхванати от международното или национално счетоводство налага преосмисляне на критериите за признаването и отчитането им с цел избягване на „скрити иновации“ и мотивиране организациите да признават ресурси, формирани в резултат на НИРД.

Съществено предизвикателство пред счетоводната отчетност е и голямото разнообразие от видове нематериални актив, които постоянно се видоизменят под условията на технологичното развитие и обновление. Процесът по тяхната актуализация се счита за „отворен, защото наред с „традиционните“ обекти на интелектуалната собственост – патенти върху изобретения, търговски марки, промишлен дизайн, авторски и лицензионни права, се появяват постоянно и нови обекти на интелектуалната собственост като компютърни програми, мултимедийни продукти, биотехнологии, интернет страници, ноу – хау и други<sup>26</sup>“. Според нормативните изисквания на национален счетоводен стандарт 38 „нематериалните активи могат по усмотрение на ръководството на предприятието да се класифицират в следните групи<sup>27</sup>:

а) права за индустриална собственост - такива права са налице, когато се притежават или дългосрочно могат да се ползват от предприятието, независимо дали са закупени или създадени в него, и те могат да бъдат:

- търговските марки;
- авторските права, включително върху компютърни софтуери;
- търговски наименования, рубрики и издателски права;

---

<sup>24</sup> По писмо от 20.07.2020 г. от Николина Хинкова, Клъстер - стажове за подготвени за нуждите на индустрията бъдещи инженери.

<sup>25</sup> Несторов, Н. (2015). Изследване на външнотърговската дейност на българските фирми, Иновациите - двигател на икономическия растеж, ВУЗФ, С., с. 20-24, стр. 24.

<sup>26</sup> Спасова, Р. (2011). Автореферат на дисертационен труд на тема „Теоретико – приложни проблеми на счетоводното отчитане на нематериалните активи“, УНСС, стр. 26.

<sup>27</sup> СС 38 „Нематериални активи“, обн. ДВ. бр. 30 от 2005 г., посл.изм. и допъл. ДВ. бр. 86 от 2007 г., т. 9.

- лицензи и франчайзи;

- патенти;

б) дългосрочно придобити права върху интелектуална собственост - права, аналогични на посочените в буква "а", но придобити от предприятието въз основа на договорености със създателя (автора, притежателя и т.н.) им;

в) концесионни права - придобити по съответния законодателен ред;

г) технологични права - такива права могат да бъдат: рецептури; формули; модели; дизайни; прототипи; инструменти; матрици; шаблони и други подобни, които предполагат използването на нова технология - макар и някои да имат физическа субстанция, тя се разглежда само като носител на нови или усъвършенствани материали, устройства, продукти, процеси, системи и услуги;

д) нематериални активи в процес на развитие;

е) други нематериални активи.“

Смята се, че въведената в националните счетоводни стандарти класификация на нематериалните активи „не е съобразена със същностните характеристики на обектите от групата на интелектуалната собственост и международно утвърдените класификации и терминология<sup>28</sup>“. Като аргументи в защита на тази теза е посочено, че в групата на правата върху индустриална собственост са включени авторски права, рубрики и издателски права, докато в групата на технологичните права са едновременно отнесени права върху индустриална собственост, авторски права и вътрешно генерирани обекти на интелектуална собственост. Също така индустриалната собственост не е разгледана като част и компонент на интелектуалната собственост. В този контекст счетоводната нормативна рамка не отразява коректно същностната характеристика и специфични особености на този вид ресурси. Въпреки, че не съществува единна класификация на ДНМА поставянето на разнообразни нематериални ресурси под един знаменател и третирането им по един и същи начин за счетоводни цели, води до пропуски в техните специфични особености и занижава полезността на информацията във финансовите отчети<sup>29</sup>. За целите на годишните финансови отчети (в баланса), като нематериални активи са обособени: продукти от развойна дейност; концесии, патенти, лицензии, търговски марки, програмни продукти и други подобни права и активи; търговска репутация; предоставени аванси и нематериални активи в процес на изграждане в т. ч. предоставени аванси. Като проблемен момент в случая се счита, че счетоводните стандарти (по-

---

<sup>28</sup> Пожаревска, Р., Башева, Сн. (2019). Счетоводно представяне на резултатите от иновационните дейности - актуални проблеми. Иновации и предприемачество в образованието и бизнеса, МВБУ, с. 35-54, стр. 41.; Пожаревска, Р. (2017). Счетоводни аспекти на интелектуалния капитал, ИК на УНСС.

<sup>29</sup> Петрова, Р. (2012). Проблеми при дефинирането и класифицирането на нематериалните активи за счетоводни цели, сп. Известия, том 2, Варна, с. 49-61, стр. 55

конкретно СС 1) „изхвърля“ от баланса всички нематериални активи, които са придобити по линия на правителствени и неправителствени дарения или финансирани от международни проекти и програми. Това налага за тази група активи да се въведе извън балансова информация за счетоводно-информационните потребности на предприятията. Неясен остава и моментът в коя балансова статия ще бъдат представяни вътрешно-генерираните обекти на интелектуална собственост (като „продукти от развойна дейност“ или като „концесии, патенти, лицензии, търговски марки, програмни продукти и други подобни права и активи“)<sup>30</sup>. Поради тази причина балансът на предприятията, извършващи иновационна дейност няма коректно да представя реално притежаваната от предприятието интелектуална собственост.

*Инвентаризацията на активи без физическа субстанция (каквито се смятат дълготрайните нематериални активи) може също да представлява трудност пред счетоводния персонал за целите на вярното и честно представяне на действителното състояние на ресурсите във финансовите отчети. В тази връзка подобна инвентаризация следва да се извърши от експерт, притежаващ специфични познания, отговарящи на характеристиката на актива. В случай, че предприятието не разполага с такъв, то същото следва да наеме подобно външно лице. Тези разходи обаче не винаги се считат за „необходими“, поради което предприятията могат да не извършат инвентаризация на активите си. В подобна хипотеза може да се разгледа и последващото оценяване на активите. В случай, че предприятието не притежава лице с необходимите компетенции за това е подходящо наемането на лицензиран оценител чиито услуги обаче невинаги са евтини. Поради това в приложенията към финансовите отчети често се оповестява, че в рамките на периода не са възникнали обстоятелства, които да доведат до обезценка на активите<sup>31</sup>. В счетоводната практика това се посочва най-вече за активи с кратък ползеен живот (например както е за софтуерните продукти – 2 години), в рамките на който може да се прецени, че е неикономически рентабилно да се извършва инвентаризация или последваща оценка.*

**В счетоводната теория и практика са очертани следните конкретни проблеми, произтичащи от липсата на адекватна регулация при отчитане на научноизследователската и развойна дейност<sup>32</sup>:**

---

<sup>30</sup> Пожаревска, Р., Башева, Сн. (2019). Счетоводно представяне на резултатите от иновационните дейности - актуални проблеми. Иновации и предприемачество в образованието и бизнеса, МВБУ, с. 35-54, стр. 47.

<sup>31</sup> За повече подробности виж: Georgieva, D. (2020). R&D disclosures as part of the financial statements of Bulgarian innovative companies, Business Management, 3/2020, D. A. Tsenov Academy of Economics, Svishtov, pp. 5-17; Георгиева, Д. (2020). Фактори, които оказват въздействие върху оповестяванията за научноизследователска и развойна дейност на български иновативни предприятия, Приносите на счетоводството в икономическата наука, ИК УНСС, с. 341-348.

<sup>32</sup> Пожаревска, Р., Башева, Сн. (2019). Счетоводно представяне на резултатите от иновационните дейности - актуални проблеми. Иновации и предприемачество в образованието и бизнеса, МВБУ, с. 35-54, стр. 40.

- признаването и класификацията на нематериалните ресурси за счетоводни цели, съгласно националните СС, не са съобразени с Конвенцията на СОИС;
- националният СС 38 не се актуализира динамично от компетентните органи за да отговори навременно на промените и тенденциите, предизвикани от креативната икономика;
- националният СС 38 игнорира съществуването на нови видове нематериални ресурси, генерирани от развитието на интелектуалния капитал;
- новият формат на основния компонент на финансовия отчет – счетоводния баланс (съгласно промените в СС1) – не отразява адекватно групите интелектуална собственост и респективно нематериални активи.

В резултат на посочените трудности при признаването и определянето на себестойността на вътрешно създаден нематериален актив, в резултат на НИРД, е възможно част от счетоводния персонал да „избере“ да отчете всички разходи като текущи и „умишлено да пропусне“ въвеждането на актив в състава на активите на организацията.

## **II. Предизвикателства пред отчитането на разходите за НИРД, произтичащи от данъчното законодателство**

От гледна точка на данъчното третиране на актив, формиран в резултат на развойна дейност ЗКПО дава право на данъчно задълженото лице при определяне на данъчния си финансов резултат (подлежащ на облагане с корпоративен данък) да намали счетоводния си финансов резултат с историческата цена на дълготраен нематериален актив еднократно в годината на формирането му, когато са изпълнени едновременно следните условия<sup>33</sup>:

- активът е формиран в резултат на развойна дейност;
- развойната дейност е извършена във връзка с дейността по занятие на данъчно задълженото лице;
- развойната дейност е възложена с поръчка при пазарни условия на научноизследователски институт или висше училище.

Въпреки, че отчитаме облекчения с данъчен характер като фактор мотивиращ научноизследователската и иновационна активност на предприятията смятаме, че

<sup>33</sup> ЗКПО, обн. ДВ. бр.105 от 2006 г., посл. изм. ДВ. бр. 69 от 2020 г., чл. 69, ал.1.

**въведените в ЗКПО условия имат по-скоро ограничаващ характер.** Това твърдение се обуславя от следните факти и обстоятелства:

- Възможно е част от предприятията да имат квалифициран персонал, който да притежава достатъчно знания и компетенции самостоятелно да инициира и успешно приключи научноизследователски проект, без да е наложително възлагането му към външен изпълнител. В тази връзка последното въведено в ЗКПО условие задължава предприятията да работят с конкретни външни институции.

- Възлагането на научноизследователски проект на висше училище или научноизследователска институция може да доведе до забавяне във вземането на решения, проблеми в комуникацията между страните по договора, проблеми свързани с потенциални претенции за авторски права, проблеми, произтичащи от липсата или прекален контрол от страна на възложителя или изпълнителя. Това може да забави цялостното изпълнение на проекта и дори да компрометира резултатите му.

- Изискването за възлагане на поръчката на база пазарни условия също може да се разглежда в негативен аспект. Логично пазарният принцип е свързан с наличието на конкуренти. Става дума за това, че от една страна възложителят може да избира между няколко институции, предлагащи еднотипни услуги по създаване на продукт от развойната дейност. Практиката показва, че в подобна хипотеза възложителите се спират най-често на „предложилия най-ниска цена“. Това отново може да компрометира качеството на проекта и крайните му резултати. От друга страна при специфични дейности и сфери на научните изследвания е възможно да не съществува конкурентна среда и това да наложи възложителя да предостави изпълнението на проекта на точно определена институция. Съществуването на подобна хипотеза поставя възложителя в „зависимост“ от изпълнителя, а това също има демотивиращ ефект за желаещата да реализира научноизследователски проект организация.

- От гледна точка на изпълнителя е възможно да възникнат казуси, свързани с правата върху продукта от развойната дейност. В случая ако те не са ясно уредени е възможна ситуация, при която изпълнителят да не осъществи коректно и професионално възложените му задачи. Въпреки, че това може да се интерпретира като юридически казус от съществено значение е коректното и ясно разписване на договора между възложителя и изпълнителя, тъй като същият е основа за определяне на историческата цена на актива.

- Също така при положение, че разработката на актива е възложена на външна организация (най-вероятно с договор за извършване на услуга) в каква степен можем да приемем, че това е вътрешно създаден ресурс? Ако организацията, възлага проекта на друг изпълнител, то по-скоро тази хипотеза много прилича на сделка по покупко-продажба на актив, който следва да се заведе в счетоводството на организацията не по себестойност, а по цена на придобиване, включваща покупната цена и всички преки

разходи за привеждане на актива в работно състояние, включително митата и невъзстановимите данъци. Това налага преосмисляне дали извършените разходи по сделката могат да се характеризират и в каква степен като разходи за НИРД?

Когато данъчно задължено лице изпълни условията, въведени в ЗКПО и упражни правото си да намали счетоводния си финансов резултат (при определяне на данъчния си финансов резултат) с историческата цена на дълготраен нематериален актив еднократно в годината на формирането му, законодателят категорично приема, че **счетоводно отчетеният дълготраен нематериален актив не е данъчен амортизируем такъв**<sup>34</sup>. Посоченото изискване е логически обосновано на база факта, че не е редно юридическо лице да отчита два пъти разходите по актив, формиран в резултат на развойна дейност, в намаление на данъчната основа, подлежаща на облагане по ЗКПО (веднъж с историческата цена на актива и втори път с амортизационните му отчисления). В случая обаче се сблъскваме с още един проблем при отчитане на нематериални активи, формиращи в резултат на развойната дейност, а именно **отчитането на амортизациите му за счетоводни и данъчни цели**.

Според изискванията на СС 38 признатият нематериален актив от развойна дейност се амортизира в срок до 5 години от възникването му<sup>35</sup>. МСС 38 не въвежда подобен срок, а изисква амортизация да се начислява на активи с ограничен полезен живот, като в стандарта са допълнително разписани критериите за определяне на полезния живот на дълготрайни нематериални активи<sup>36</sup>. Съществен проблем произлиза от изискването, въведено в СС 38, според което всички нематериални активи са амортизируеми. Смята се, че „много обекти от интелектуалната собственост обаче имат неограничен срок на полезен живот и задължителното им амортизиране не дава вярно и честно представяне на финансовото състояние на предприятията“<sup>37</sup>. В случая полезният им живот следва на периодична основа да се преразглежда от предприятията, за да са определени дали не са настъпили събития или факти, които да налагат ограничение върху полезния живот на актива.

**За прилагащите националните счетоводни стандарти предприятия има две групи методи на амортизация – линеен и нелинейни методи**<sup>38</sup>. Характерно за линейния метод е, че амортизацията се разпределя пропорционално на периодите, които обхващат предполагаемия срок на годност на амортизируемия актив. Препоръчва се линейният метод да се използва в случаите, когато организация не може да определи ползата от

<sup>34</sup> ЗКПО, обн. ДВ. бр.105 от 2006 г., посл. изм. ДВ. бр. 69 от 2020 г., чл. 69, ал.2.

<sup>35</sup> СС 38 „Нематериални активи“, обн. ДВ. бр. 30 от 2005 г., посл.изм. и допъл. ДВ. бр. 86 от 2007 г., т. 3.7.

<sup>36</sup> МСС 38 „Нематериални активи“, приет с регламент (ЕО) № 1126/2008 на Комисията от 2008 г., посл.изм и допъл. Регламент (ЕС) 2017/1986 на Комисията от 31.10.2017 г., т. 89.

<sup>37</sup> Пожаревска, Р., Башева, Сн. (2019). Счетоводно представяне на резултатите от иновационните дейности - актуални проблеми. Иновации и предприемачество в образованието и бизнеса, МВБУ, с. 35-54, стр. 44.

<sup>38</sup> СС 4 „Отчитане на амортизациите“, Обн. ДВ. бр.30 от 2005г., изм. и доп. ДВ. бр.86 от 2007г., т. 5.1 и 5.2.

употребата на активите в рамките на срока на годност. При нелинейните методи размерът на начислената амортизация е различен за отделните периоди на предполагаемия срок на годност на амортизируемите активи. Нелинейните методи за амортизация могат да се систематизират в две групи. Първата група обхваща намаляващите (дегресивни) нелинейни методи на амортизация. При тях във всеки следващ период в рамките на предполагаемия срок на годност на амортизируемите активи размерът на амортизацията е по-малък от предходния период. Прилагат се в случаите, когато организацията преценява и оповестява, че ползата от активите е предимно в началото на срока им на годност, като в последствие тя намалява. В тази група методи се включват методите на: намаляващия се остатък; равномерното намаляване; неравномерното намаляване; намаляващата се сума на числата. Втората група обхваща увеличаващите (прогресивни) нелинейни методи на амортизация. При тях във всеки следващ период в рамките на предполагаемия срок на годност на амортизируемите активи размерът на амортизацията е по-голям от предходния период. Прилагат се в случаите, когато организацията преценява и оповестява, че ползата от използването на активите е предимно в края на техния срок на годност, а не в началото. В състава на тази група методи се включват методите на: равномерното увеличаване; неравномерното увеличаване; увеличаващата се сума на числата. *На база постоянния процес на технологично обновление и модернизация, протичащ в световен аспект, прогресивните методи на амортизация не са подходящи за продукти (нематериални активи), създадени в резултат на НИРД.* Така например създадените софтуерни продукти в резултат на тяхното бързо „остаряване“ е подходящо да се амортизират ускорено. В счетоводната теория и практика обаче приоритетно се използва линейният метод на амортизация с оглед на факта, че изчисленията на база този метод амортизационни отчисления се признават за данъчни цели в посока намаляване на данъчната основа, подлежаща на облагане. Това изисква предприятия, които за счетоводни цели използват някой от нелинейните методи на амортизация да направят необходимите преизчисления за целите на годишната данъчна декларация (ГДД). Предходното е свързано с допълнителни усилия от страна на счетоводния персонал, което във време на попълване и подаване на ГДД може да се възприеме като нецелесъобразно и трудоемко. Въпреки това възможността за прилагане на нелинейните методи на амортизация не следва да се пренебрегва от счетоводния персонал на база спецификите на нематериалните активи по вид.

Организациите, прилагащи за своя счетоводна база международните счетоводни стандарти следва да изберат един от следните методи на амортизация: линейният метод, метода на намаляващия остатък и метод на производствените единици<sup>39</sup>.

**За целите на данъчното облагане по ЗКПО** счетоводните разходи за амортизации не се признават за данъчни цели. При определяне на данъчния финансов резултат

---

<sup>39</sup> МСС 38 „Нематериални активи“, приет с регламент (ЕО) № 1126/2008 на Комисията от 2008 г., посл.изм и допъл. Регламент (ЕС) 2017/1986 на Комисията от 31.10.2017 г., т. 98.

счетоводният финансов резултат се увеличава със счетоводните амортизации<sup>40</sup>. За данъчни цели се признават само данъчните амортизации, начислени на данъчно амортизируеми активи. Данъчни дълготрайни нематериални активи са придобити нефинансови ресурси, които нямат физическа субстанция; се ползват през период, по-дълъг от 12 месеца; имат ограничен полезен живот; са със стойност, равна или превишаваща по-ниската стойност от: (1) стойностния праг на същественост за дълготрайния нематериален актив, определен в счетоводната политика на данъчно задълженото лице; или (2) седемстотин лева<sup>41</sup>. Счетоводните разходи, отчетени във връзка с придобиването на данъчен дълготраен нематериален актив преди възникването му, не се признават за данъчни цели в годината на отчитането им и участват при определянето на данъчната амортизируема стойност на актива. Когато в следваща година настъпят обстоятелства, определящи, че данъчно задълженото лице няма да придобие данъчния дълготраен нематериален актив, непризнатите разходи първо се признават за данъчни цели в годината на настъпване на обстоятелствата, ако са спазени изискванията на ЗКПО<sup>42</sup>. Това на практика е причина в специализираната литература да се счита, че при спазване на регулаторните изисквания финансовите отчети на предприятия, извършващи иновации или научни изследвания не покриват изискването за вярно и честно представяне на цялостното финансово и имуществено състояние на предприятието<sup>43</sup>. Постановките на ЗКПО изискват още при определяне на годишните данъчни амортизации данъчните амортизируеми активи да се разпределят в следните **категории**<sup>44</sup>:

- категория I - масивни сгради, включително инвестиционни имоти, съоръжения, предавателни устройства, преносители на електрическа енергия, съобщителни линии;
- категория II - машини, производствено оборудване, апаратура;
- категория III - транспортни средства, без автомобили; покритие на пътища и на самолетни писти;
- категория IV - компютри, периферни устройства за тях, софтуер и право на ползване на софтуер, мобилни телефони;

<sup>40</sup> ЗКПО, обн. ДВ. бр.105 от 2006 г., посл. изм. ДВ. бр. 69 от 2020 г., чл. 54, ал. 2.

<sup>41</sup> Следва да се посочи, че всяко предприятие в счетоводната си политика трябва да определи прагът на същественост, под който организацията не признава даден актив за амортизируем. В счетоводната си политика дадена организация с иновационна дейност може да избере праг на същественост под 700 лв. В повечето случаи обаче, стойностният праг за признаване на даден актив като счетоводно амортизируем съвпада с определения от данъчното законодателство праг. Поради тази причина активи, които имат стойностен праг на същественост по-малък от 700 лв. се отразяват счетоводно като текущ разход в момента на придобиването им. За целите на иновационни проекти, финансирани със средства от европейските фондове и рамкови програми прагът на същественост съвпада със въведения такъв в Закона за корпоративното подоходно облагане (700 лв.).

<sup>42</sup> ЗКПО, обн. ДВ. бр.105 от 2006 г., посл. изм. ДВ. бр. 69 от 2020 г., чл. 51, ал. 1, т. 1, и ал. 2.

<sup>43</sup> Пожаревска, Р., Башева, Сн. (2019). Счетоводно представяне на резултатите от иновационните дейности - актуални проблеми. Иновации и предприемачество в образованието и бизнеса, МВБУ, с. 35-54, стр. 50-51.

<sup>44</sup> ЗКПО, обн. ДВ. бр.105 от 2006 г., посл. изм. ДВ. бр. 69 от 2020 г., чл. 55, ал. 1.



- категория V - автомобили;
- категория VI - данъчни дълготрайни материални и нематериални активи, за които има ограничен срок на ползване съгласно договорни отношения или законово задължение;
- категория VII - всички останали амортизируеми активи.

Като проблемен момент при изчисляване на данъчните амортизации може да посочим въпросът в коя категория активи ще попадне създадения ДНМА? Видно от предходните категории няма отделно обособена за целите на създадени в резултат на развойната дейност активи. С цел коректното определяне на категорията е необходимо предприятието още в самото начало да е наясно дали ще подава документи за регистрация в Патентното ведомство, дали ще продължи регистрацията в рамките на целия законоустановен срок, дали е сигурно че ще получи регистрацията? Различието на множество променливи може да доведе до избор на некоректна категория, като в повечето случаи изборът е най-вече между категория VI и категория VII. Коректното определяне на това в коя категория попада активът е пряко свързано с коректното определяне на полезния срок на ресурса за данъчни цели, на база въведени в ЗКПО амортизационни норми по категории. В допълнение годишната данъчна амортизация се определя по следната формула<sup>45</sup>:

$ГДА = ДАС \times ГДАН \times М/12$ , където:

ГДА е годишната данъчна амортизация;

ДАС е данъчната амортизируема стойност;

ГДАН е годишната данъчна амортизационна норма;

М е броят на месеците от годината, през които се начислява данъчна амортизация.

Въведената формула съответства с изискванията за изчисляване на амортизация на база линейния метод. Това означава, че ако за **счетоводни цели могат да се приложат нелинейни методи, то за данъчни цели законодателят предвижда намаляване на данъчния финансов резултат пропорционално на периодите, които обхващат срокът на годност на амортизируемия актив.**

Дотук анализираното може да бъде илюстрирано със следния **хипотетичен пример**:

Предприятие „Х“, чиято счетоводна база са националните счетоводни стандарти, създава полезен модел на продукт, произвеждан от предприятието. През 202X г. предприятието отчита 150 000 лв. разходи за създаване на продукта, като до 31.05.202X г. (вкл.) са изразходвани 50 000 лв., а от 01.06.202X г. до 31.12.202X г. останалите 100 000 лв. На база въведените принципи, правила и бази в счетоводната си политика

<sup>45</sup> ЗКПО, обн. ДВ. бр.105 от 2006 г., посл. изм. ДВ. бр. 69 от 2020 г., чл. 58, ал.3.

предприятието определя, че на 01.06.202X+1 г. са достигнати критериите за признаване на ресурса в качеството му на дълготраен нематериален актив. През 202X г. +1 са направени още разходи в размер на 200 000 лв. На 30.06.202X г. +1 приключва процесът по създаване на моделът и предприятието следва да формира крайната себестойност на актива. В случая следва да се капитализират разходите от момента на признаване на актива за нематериален (100 000 лв.) и тези направени до края на развойната фаза (200 000 лв.). За счетоводното отчитане на вътрешно създаден нематериален актив в състава на нематериалните активи на организацията, при изпълнени критерии за признаване е подходящо да се състави счетоводната статия:

Дебит с/ка 211 „Продукти от развойна дейност“<sup>46</sup> – 300 000 лв.

Кредит с/ка 613 „Разходи за придобиване на дълготрайни активи“ - 300 000 лв.

подсметка 6132 „Разходи за придобиване на дълготраен нематериален актив“ – 300 000 лв.

В случай, че юридическо лице подаде заявление за регистрация на полезен модел в Патентното ведомство, то след получаване на свидетелство сметка 211 „Продукти от развойна дейност“, следва да се кредитира срещу дебитиране на сметка 214 “Права върху индустриална собственост”. За да завърши регистрацията, заявителят трябва да плати в едномесечен срок от писмената покана на Патентното ведомство такса за регистрация, такса за издаване на свидетелство за регистрация, такса за публикация на описанието, чертежите, претенциите и реферата, такса за публикация в Официалния бюлетин на Патентното ведомство. При наличие на подобна хипотеза държавната такса за регистрацията следва да се калкулира към себестойността на актива. Последващите такси за продължаване на срока на регистрация на полезен модел, както и евентуални адвокатски хонорари по изготвяне на документацията към Патентното ведомство и такси по възникнали съдебни спорове във връзка с получаване на патента се отчитат като текущ разход и не се капитализират (включват в себестойността). Нека приемем, че за нашия пример сумата на държавните такси за издаване на свидетелство за полезен модел са в размер на 660 лв., както и че свидетелството е получено на 01 януари 202X г. +2.

От счетоводна гледна точка начисляването на амортизацията започва от месеца, следващ месеца, в който амортизируемият актив е придобит или въведен в употреба<sup>47</sup> и следва да продължи в срок до 5 години от възникването му<sup>48</sup>. Приемаме, че срокът на годност на полезния модел ще е 5 години, като активът е въведен в употреба на 01.06.202X г.+1, следователно амортизацията следва да започне от месец юли. На база

<sup>46</sup> Възможно е в еквивалентен аспект на сметка 211 „Продукти от развойна дейност“, да се използва сметка 217 „Непатентовани вътрешно създадени нематериални активи“.

<sup>47</sup> СС 4 „Отчитане на амортизациите“, Обн. ДВ. бр.30 от 2005г., изм. и доп. ДВ. бр.86 от 2007г., т. 6.1.

<sup>48</sup> СС 38 „Нематериални активи“, обн. ДВ. бр. 30 от 2005 г., посл.изм. и допъл. ДВ. бр. 86 от 2007 г., т. 3.7.

амортизационните отчисления през месец декември ще се формира нова балансова стойност на актива, която обаче ще се коригира с размера на таксата за патент.

С цел да илюстрираме как ще повлияят амортизационните отчисления върху счетоводния и данъчен финансов резултат ще разгледаме примера при възприет от предприятието линеен метод на амортизация. Изборът на линеен метод е обоснован от факта, че това е най-често използвания метод за амортизация на активи в счетоводната практика, а също така е и признат за данъчни цели.

***Изчисления при линейния метод:***

Амортизацията за една година при амортизационна стойност 300 000 лв. и 5 години срок на годност на актива е 60 000 лв. Месечната амортизация в случая е 5000 лв. От месец юли до декември начислената амортизация ще е 30 000 лв. След изписване на начислената амортизация балансовата стойност на актива към 31.12. 202X г. е 270 000 лв. Нека приемем, че за 202X г. счетоводният финансов резултат е печалба в размер на 570 000 лв., представляващ разликата между отчетените счетоводни приходи и счетоводните разходи (в сумата на които са включени и 30 000 лв. разходи за амортизация (виж Таблица 1).

**Таблица 1. Счетоводен финансов резултат при амортизация на актива на база линейният метод към 31.12.202X г.**

Счетоводни приходи ( в лв.)	Счетоводни разходи без амортизацията на модела (в лв.)	Счетоводен финансов резултат (в лв.)	Счетоводни разходи с амортизационните отчисления на модела (в лв.)	Счетоводен финансов резултат след добавяне на амортизационните отчисления (в лв.)
1 300 000	700 000	600 000	730000 (700 000+30 000)	570000

Източник: собствени изчисления

За данъчни цели по ЗКПО при изготвяне на годишната данъчна декларация на лицето за 202X г. следва да увеличим данъчния финансов резултат със счетоводните разходи за амортизация и да го намалим с изчислената данъчна амортизация по данъчен амортизационен план. Приемаме, че счетоводителят на организацията определя, че активът попада в категория VII (всички останали амортизируеми активи), и че за него

полезният живот за данъчни цели е 6,66 (шест години и осем месеца). При използване на въведената в ЗКПО формула за изчисляване на годишната амортизация се получава:

$$\text{ГДА} = \text{ДАС} \times \text{ГДАН или};$$

$$\text{ГДА} = 300\,000 \times 15\% = 45\,000 \text{ лв.}$$

На месечна база амортизацията е в размер на 3750 лв. Начисляването на данъчна амортизация започва от началото на месеца, в който данъчният амортизируем актив е въведен в експлоатация или от началото на следващия месец<sup>49</sup>. Нека приемем, че организацията избира да започне начисляване на данъчни амортизации от началото на следващия месец на въвеждане на актива в експлоатация (месец юли). На тази база данъчната амортизация за първата година ще е 22 500 лв. (6 x 3750). С цел по-ясно отразяване на изменението в данъчния финансов резултат нека приемем и че за 202X година няма други данъчни временни и постоянни разлики, с които следва да се преобразува данъчния финансов резултат. Поради тази причина данъчния финансов резултат ще е данъчна печалба в размер на 577 500 лв. (виж Таблица 2). В случая за 202X г. предприятието дължи корпоративен данък върху сумата от 577 500 лв., а не върху 57 0000 лв. За целите на данъчния амортизационен план стойността на актива в началото на 202X + 1 г. е 277 500 лв.

**Таблица 2. Данъчен финансов резултат към 31.12.202X г.**

Счетоводни разходи за амортизация на полезния модел (в лв.)	Данъчни разходи за амортизация на полезния модел (в лв.)	Данъчен финансов резултат ( в лв.)
30 000	22 500	577 500 (570000 + 30 000 – 22 500)

Източник: собствени изчисления

Към балансовата стойност на актива следва да добавим държавните такси за издаване на патент (в случай, че такъв бъде издаден), които са част от себестойността на ресурса. Така дебитното салдо на сметка 214 “Права върху индустриална собственост” ще е 270 660 лв. За целите на примера не обезценяваме актива, но същият подлежи на преглед за обезценка задължително в края на всяка отчетна година. В резултат на промяната в

<sup>49</sup> ЗКПО, обн. ДВ. бр.105 от 2006 г., посл. изм. ДВ. бр. 69 от 2020 г., чл. 58, ал.1.

балансовата стойност на актива трябва да се направи преглед на полезния му живот. За да не утежняваме примера хипотетично приемаме, че промяната в стойността на нематериалния актив няма да повлияе върху полезния живот или метода на амортизация на актива. Поради тази причина за счетоводни цели оставащият срок на годност е 4 години и 6 месеца, а за данъчни цели – 6 години и 2 месеца. Промяната в стойността на актива ще повлияе и върху данъчните амортизационни отчисления, като 277 500 лв., също следва да увеличим със 660 лв.

За следващите години от полезния живот на актива данъчните и счетоводни амортизационни отчисления са посочени в Таблица 3.

**Таблица 3. Счетоводни и данъчни амортизации на актива през срока му на годност без годината на признаване на актива**

Година	Счетоводна амортизация в лв.	Данъчна амортизация в лв.
202X+1	60146,64	45107,026
202X+2	60146,64	45107,026
202X+3	60146,64	45107,026
202X+4	60146,64	45107,026
202X+5	30073,32	45107,026
202X+6		45107,026
202X+7		7517,84
Общо:	270659,88	278159,99

Източник: собствени изчисления

От въведения хипотетичен пример бихме могли да направим следните няколко **закljučения**:

- За счетоводни цели активът ще се амортизира за по-кратък срок и при по-големи разходи за амортизация. Същите рефлексират върху счетоводния резултат и балансовата стойност на актива (в рамките на общо 5 години на база примера). Следва обаче да се отбележи, че годишните финансови отчети подлежат на публикуване и са основа за вземането на обосновани икономически решения от страна на потребителите на отчетите (потенциални инвеститори, кредитори, обществото и др.). Също така счетоводните

стандарты дават възможност за прилагането и на нелинейни методи на амортизация. Всеки един от тях има своя методология за изчисляване и съответно амортизационните отчисления през годините на полезен живот на актива ще се различават. Това може да се използва от организациите като инструмент за счетоводно увеличаване или намаляване на счетоводните разходи на база избраната за прилагане счетоводна политика (дефанзивна<sup>50</sup>, експанзивна<sup>51</sup>, стабилизационна<sup>52</sup>).

- В случай, че данъчните норми на амортизация не съвпадат със счетоводните такива (както в нашия пример), то срокът на полезен живот на актива за данъчни и счетоводни цели ще се различава. В хипотезите на нашия пример той е по-дълъг с година и осем месеца, което има отражение върху признатите за данъчни цели разходи за амортизация. Казано по друг начин на годишна база е възможно отчитането на по-малка печалба за счетоводни цели (която има проявление във финансовите отчети) и по-голяма печалба за данъчни цели (която се посочва в годишната данъчна декларация при определяне на данъчната основа, подлежаща на облагане с корпоративен данък). В случая на нашия пример за периода от 202X г. до 202X + 4 г. предприятието ще отчита по-малки разходи за данъчна амортизация, с което е възможно да плаща по-голям корпоративен данък. За 202X г.+5 данъчните амортизации превишават счетоводните такива и съответно ще рефлектират върху по-нисък данъчен резултат. От 202X г. + 6 до 202X + 7 г. активът вече ще е отписан от счетоводния амортизационен план (няма да оказва влияние при формиране на счетоводния финансов резултат), но ще продължава да се амортизира за данъчни цели, с което ще се намалява данъчния финансов резултат.

- Влиянието на признаването на ресурс, формиран в резултата на развойната дейност има по-съществено проявление на микроравнище предимно в дългосрочен план. В обстановка на икономическа несигурност, в която извършват дейност предприятията в Р България, управленските решения са предимно с оперативен и краткосрочно-стратегически характер. Поради тази причина е по-вероятно те да предпочетат да намалят

---

<sup>50</sup> Този вид счетоводна политика е типична за такова състояние на вътрешната или външна среда, в която функционира предприятието, характерно за фазите на „спад“ и „криза“. В случая организацията изпитва съществени затруднения при изпълнение на обичайната си дейност, оперира в несигурна среда и действията ѝ са фокусирани върху оцеляване и предотвратяване на ликвидация. При прилагане на дефанзивна счетоводна политика е подходящо използването на увеличаващите (прогресивни) нелинейни методи на амортизация.

<sup>51</sup> Характерна за периоди на „оживление“ и „подем“, където във фокуса на организациите са сделки по придобиване, сливане или отделяне на предприятията. В случая се наблюдава ръст на потреблението, водещо до максимално използване на производствените ресурси, привличане на средства и финансиране от външни източници, разширяване на дейността на организацията. При експанзивна счетоводна политика е подходящо прилагането на намаляващи (дегресивни) нелинейни методи.

<sup>52</sup> Този вид счетоводна политика се използва при етап на относителна икономическа стабилност на микро-или макроравнище. Приложима е в края на етапа на „депресия“ и в началото на „подема“. В тези фази основен приоритет на предприятията е запазване на пазарни позиции, както и разширяване на финансовото и имуществено състояние. При този вид счетоводна политика е подходящо прилагането на линеен метод на амортизация.

счетоводния си и данъчен финансов резултат през 202X г. с 300 000 лв., отколкото с 30 000 лв./22 500 лв. Поради тази причина **отчитането на разходите по създаване на иновации като текущи е сценарии, приоритетно избиран от организациите.**

Следва да отбележим, че илюстрирания пример не взема под внимание и някои допълнителни ограничения и фактори, които имат съществено значение при определяне на себестойността и отчитането на актива. А именно, че времето за издаване на патент отнема няколко години като процедура и разходите във връзка с нея (такса за заявяване, за експертиза, за публикация, за издаване на защитния документ и т.н.) са разбити по пера от ведомството. В тази връзка те се дължат в различни моменти, което представлява допълнителен проблем за счетоводителите при определяне на крайната стойност на актива. В случая до получаването на документ за регистрация от Патентното ведомство създаденият ДНМА, в резултат на НИРД и отговарящ на изискванията за признаване, е отчетен по сметка 211 „Продукти от развойна дейност,, и е посочен в баланса на предприятието в раздел "Б,, група „Нематериални активи“, статия „Продукти от развойна дейност“. Счетоводният персонал следва да може коректно да определи кои такси към Патентното ведомство се отчитат като текущи, и кои следва да се капитализират. След получаване на съответния документ за регистрация сметка 211 „Продукти от развойна дейност,, се приключва в кореспонденция със сметка 214 “Права върху индустриална собственост”, по която се отчита новата стойност на актива. В случая е необходимо да се направят необходимите корекции в счетоводно-информационната система, във финансовите отчети, а също и да се преизчислят бъдещите амортизации на актива и същият да се преразгледа за евентуална обезценка. Както бе посочено амортизацията на подобни активи за счетоводни цели е до 5 години (съгласно националните счетоводни стандарти), а за данъчни цели зависи от категорията, в която е отнесен активът. В случая е възможна и хипотеза, при която до получаване на патент активът да е почти напълно амортизиран. Това ще окаже съществено въздействие при определяне на стойността на отчетения по сметка 214 “Права върху индустриална собственост” ресурс, а също и при определянето на новия полезен живот и евентуалните амортизационни отчисления. За продукти от развойна дейност, при които срокът за издаване на документ за регистрация е по-кратък също съществуват еднотипни усложнения в счетоводното им отчитане, най-вече в случаите когато процедурата продължава минимум две финансови години. Не следва да се забравя и че в съответствие със счетоводния принцип на предпазливостта активите подлежат на последваща оценка с цел отразяване на евентуални обезценки, което също има проявление при определяне на стойността на актива между момента на неговото създаване и отчитането му като индустриална собственост.

### **III. Отчитане на разходите за НИРД пред Националния статистически институт**

Във връзка с изпълнението на европейската стратегия „Европа 2020“ България следва да насочи своите приоритети към изграждане на устойчив икономически модел, базиран на идеята за „интелигентен растеж“. Тази идея е в пряка зависимост от развитието на научните изследвания и иновациите на микро- и макроравнище. В областта на иновациите основна цел на страната ни е инвестициите в научноизследователска и развойна дейност да достигнат 1.50% от брутния вътрешен продукт (БВП) към 2020 г. Целта е България да премине от групата на “скромните” към тази на “умерените” иноватори<sup>53</sup>. По данни на Националния статистически институт (НСИ) към 2018 г. инвестициите в НИРД са едва 0.75% от БВП, което е с 0.01 процентни пункта повече от 2017 г., но с 0.02 процентни пункта по-малко от 2016 г. и с 0.20 процентни пункта по-малко от 2015 г.<sup>54</sup>. Подобни данни са показателни за невъзможността на страната ни да постигне дял от 1.50% на разходите за НИРД от БВП през 2020 г. Това е фактор с негативно влияние върху иновационното развитие на Р България, както и за позиционирането и задържането ѝ сред „умерените“ иноватори в ЕС.

Посочените данни се базират на предоставени към НСИ отчети и справки от страна на респонденти, които следва да ги подготвят. За иновационната активност на макроравнище НСИ използва информация от справките за иновационната дейност на предприятието 2016-2018 г. (които се подават само към годишната данъчна декларация (ГДД) за 2018 г.) и справките за НИРД. Смята се обаче, че НИРД е пренебрегван елемент от периодичната отчетност на български предприятия, което е и предпоставка за липса на по-задълбочени изследвания в областта<sup>55</sup>. Пренебрегването на същността и обхвата на НИРД от страна на счетоводния персонал би могло да се разглежда като предпоставка за грешки със съществен характер при попълване на финансовите отчети, а от там и върху данните, обект на обработка от НСИ<sup>56</sup>. Като **основни причини** за предходното могат да се посочат:

- Законът за статистиката изисква „лицата, които управляват или представляват юридическите лица, са длъжни да предоставят на Националния статистически институт и на органите на статистиката достоверни данни при попълване на формуляри и анкетни карти по изследвания, включени в Националната статистическа програма, за които е

<sup>53</sup> European Innovation Scoreboard, 2020.

<sup>54</sup> НСИ, 2020, <https://www.nsi.bg/bg/content/803/%D0%BF%D0%BE%D0%BA%D0%B0%D0%B7%D0%B0%D1%82%D0%B5%D0%BB%D0%B8-%D0%B7%D0%B0-%D1%81%D1%82%D1%80%D0%B0%D1%82%D0%B5%D0%B3%D0%B8%D1%8F-%D0%B5%D0%B2%D1%80%D0%BE%D0%BF%D0%B0-2020>.

<sup>55</sup> Петрова, Р. (2014) Счетоводно отчитане на нематериалните активи във фармацевтичните предприятия, Дисертационен труд за присъждане на образователна и научна степен „доктор“ по професионално направление 3.8., Варна.

<sup>56</sup> Георгиева, Д. (2017). Достоверното счетоводно дефиниране на научноизследователска и развойна дейност, Българо-македонското научно и иновационно сътрудничество: резултати от съвместен научноизследователски проект между Българска академия на науките и Македонска академия на науките и изкуствата, С., ИИИ при БАН, Изд. „Авангард Прима”, с. 121-137.



предвидено, че се провеждат на основата на задължително участие. Данни се предоставят и за клонове, подразделения или други структурни звена на юридическото лице<sup>57</sup>“. На официалната страница на НСИ в раздел „Годишна отчетност за дейността на предприятията 2019“ е посочено, че „годишният отчет за дейността се попълва ..... на основание чл. 20 от Закона за статистиката“, също така „представянето на годишния отчет е задължително съгласно Закона за статистиката, Националната статистическа програма за 2020 г., Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) и Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ), в срок до 31 март 2020 г. за задължените лица по ЗКПО и до 30 април 2020 г. за задължените лица по ЗДДФЛ<sup>58</sup>“. В допълнение „при подаването на годишния отчет за дейността предприятията, притежаващи клонове, подразделения, дейности, звена и мероприятия, задължително подават и отделни статистически справки за своите подразделения, клонове, дейности, звена и мероприятия, включително и на територията на друга община, съгласно указанията към всеки формуляр“. Изведените от закона и сайта на статистиката текстове обаче могат да доведат до грешно интерпретиране на това кой следва и кой не да подаде справките за НИРД. Това е така защото на първо място лицата, които управляват или представляват юридическите лица, са длъжни да предоставят информация по програма със задължително участие. Като такова се смята и представянето на годишния отчет. За тази цел НСИ подготвя и публикува формуляр на годишен отчет за дейността по видове предприятия и според изискванията на законодателя спрямо това дали се ползва облекчена форма на финансова отчетност, дали предприятието е с приходи и разходи под 500 лв. и др. Когато организацията прилага за своя счетоводна база националните стандарти, то пълният комплект на годишния финансов отчет (ГФО) включва:

- Баланс.
- Отчет за приходите и разходите (ОПР).
- Отчет за паричните потоци (ОПП).
- Отчет за собствения капитал (ОСК).
- Приложение.

<sup>57</sup> Закон за статистиката, обн. ДВ бр.57 от 1999г., посл. изм. и допъл. ДВ бр. 38 от 2020 г., чл. 20, ал.1

<sup>58</sup> <https://www.nsi.bg/bg/content/17752/basic-page/%D0%B3%D0%BE%D0%B4%D0%B8%D1%88%D0%B5%D0%BD-%D0%BE%D1%82%D1%87%D0%B5%D1%82-%D0%B7%D0%B0-%D0%B4%D0%B5%D0%B9%D0%BD%D0%BE%D1%81%D1%82%D1%82%D0%B0-%D0%BD%D0%B0-%D0%BD%D0%B5%D1%84%D0%B8%D0%BD%D0%B0%D0%BD%D1%81%D0%BE%D0%B2%D0%B8%D1%82%D0%B5-%D0%BF%D1%80%D0%B5%D0%B4%D0%BF%D1%80%D0%B8%D1%8F%D1%82%D0%B8%D1%8F-%D1%81%D1%8A%D1%81%D1%82%D0%B0%D0%B2%D1%8F%D1%89%D0%B8-%D0%B1%D0%B0%D0%BB%D0%B0%D0%BD%D1%81>

Ако дадена организация прилага за своя счетоводна база МСС, то пълният комплект на годишния финансов отчет включва:

- Отчет за финансовото състояние към края на периода.
- Отчет за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход за периода.
- Отчет за промените в собствения капитал.
- Отчет за паричните потоци.
- Пояснителни приложения.

От посочените елементи вместо пояснителни приложения<sup>59</sup> НСИ предлага отделни справки по отчетни обекти със значение за статистиката. Така погледнато обаче те не се смятат за част от ГФО според изискванията на счетоводните стандарти. На страницата на НСИ има препратка към други нормативни актове (ЗКПО и ЗДДФЛ), според които се изисква подаване на годишен отчет за дейността. В текстовете на посочените от статистиката закони обаче отново става дума за ГФО, а не за статистически справки. Това може да се сметне за причина **в счетоводната практика да се налага мнението, че справката за иновационната дейност и справката за НИРД нямат задължителен характер**<sup>60</sup>.

• Според указанията, след справката за НИРД, „формулярът се попълва от *всички* предприятия, фирми, научни институти и организации, Българската академия на науките, Селскостопанската академия, висшите училища, университетските болници и други организации на самостоятелен баланс, които независимо от вида на основната си дейност през 2019 г. са извършвали научноизследователска и развойна дейност (НИРД) - т.е. ако поне едно лице от персонала през цялата година е било заето с НИРД“. „За да бъде дадена дейност определена като научноизследователска, тя трябва да бъде насочена към нови открития, на базата на оригинални концепции или хипотези; да съдържа елемент на несигурност относно крайния резултат или необходимото време и ресурси за постигането му; да се осъществява планирано със заделен бюджет и да води до резултати, които могат да бъдат възпроизвеждани. Клиничните изпитвания на лекарства I, II и III фаза също се

---

<sup>59</sup> Приложението към финансовия отчет е подробно описание и анализ на информацията, посочена в счетоводния баланс, отчета за приходите и разходите, отчета за собствения капитал и отчета за паричните потоци. Подобни сведения могат да засегнат данни относно прилаганата от предприятието счетоводна политика, базата за изготвяне на финансовия отчет, начислени суми по одиторски услуги (ако организацията подлежи на независим финансов одит) и др. От гледна точка на НИРД важат изискванията за оповестяване в МСС 38 и СС 38, като най-малко те включват: общата сума на разходите за изследователска дейност текущия отчетен период; общата сума на разходите за развитие за текущия отчетен период и с натрупване; стойността на нематериалните активи, придобити от развитие през текущия отчетен период и др.

<sup>60</sup> <https://www.odit.info/?s=6&i=316781&f=673>; <https://evroprogrami.com/polezno/mnenieto-na-konsultanta/samo-za-inovativni-firmi/>

третираят като НИРД<sup>61</sup>“. При така зададените критерии и условия могат да възникнат следните няколко **въпроса, рефлектиращи върху попълването на справката за НИРД**:

- Първо, разписаното изискване, че формулярът се попълва „ако поне едно лице от персонала през цялата година е било заето с НИРД“ може реално да доведе до неговото не попълване, независимо от факта, че същият следва да се разпише от „всички предприятия, фирми, научни институти и организации.....извършвали НИРД“. Това е така, защото създаването на ново знание или иновация може да бъде инициатирано и от персонал, който не е зает с НИРД, но притежава компетенции за това (например инженери, химици и т.н.).

- Второ, в указанията е посочено, че за да бъде дадена дейност определена за научноизследователската, то тя трябва „.....да се осъществява планирано със зададен бюджет“. Това изискване изключва вероятни иновации, създадени в хода на икономическата дейност на организацията спонтанно или като непредвиден резултат от друга дейност.

- Трето, като изискване за класифициране на дадена дейност като научноизследователска е същата „да води до резултати, които могат да бъдат възпроизвеждани“. В случай, че предприятието създава ново познание (както с разгледаната хипотеза с полезния модел), което не желае да мултиплицира или произвежда, а да го използва в последствие с цел доразвиване и създаване на друг актив, то подобно познание може да излезе от условията за признаването му. Поради тази причина отчетените текущи разходи няма да бъдат разпределени във формуляра и ще останат „скрити“ иновации.

• При един по-обстоен преглед на справката за НИРД прави впечатление, че:

- На първо място в Раздел I на справката с наименование „Разходи за НИРД по области на науката“, разходите са групирани в две основни групи. Група А „Разходи за НИРД – общо“ и група Б „Текущи разходи по видове изследвания“. Група А от своя страна е разделена на текущи разходи за НИРД, чиято стойност следва да съответства на стойността, въведена в група Б, и разходи за придобиване на дълготрайни активи, предназначени за НИРД.

- На второ място предприятията следва да отчетат текущи разходи в група Б по видове изследвания, разпределени на фундаментални<sup>62</sup>, приложни<sup>63</sup> и експериментални

---

<sup>61</sup> [https://www.nsi.bg/sites/default/files/files/pages/GOD2019/P2/Prilojenie\\_2\\_2019\\_NF\\_2.pdf](https://www.nsi.bg/sites/default/files/files/pages/GOD2019/P2/Prilojenie_2_2019_NF_2.pdf)

<sup>62</sup> Посочват се в справката разходите за експериментални или теоретични изследвания, имащи за цел главно придобиването на нови знания, без да се има предвид тяхното конкретно приложение или използване. Резултатите от фундаменталните изследвания обикновено не се комерсиализират, а са предмет на публикации в научни списания или на обмен между заинтересовани лица и организации.

<sup>63</sup> Посочват се в справката разходите за оригинални изследвания, извършвани с цел придобиване на нови знания, които обаче са насочени главно към постигане на определени практически цели и задачи.

разработки<sup>64</sup>. Подобно деление обаче в СС 38 и МСС 38 няма (както бе предходно анализирано). Това означава, че за целите на статистиката организациите следва да въведат подходяща аналитична отчетност към сметките, отчитащи разходите за научноизследователска дейност, за да могат коректно да направят изискуемите от НСИ разграничения. Счетоводният сметкоплан е отворена система и въвеждането на подходяща синтетична и аналитична отчетност зависи от счетоводно-информационните потребности на предприятието. *В случая счетоводителят може да избере да не въвежда подобна отчетност, а за целите на статистиката салдото по сметката отчитаща разходите за научноизследователска дейност да се раздели между фундаментални, приложни и експериментални разработки по „усмотрение“.* Подобна възможност е дадена и от указанията, посочени в самата справка. По-конкретно в текстовете, даващи конкретни насоки за попълване на справката е разписано: „Текущите разходи за НИРД, ..... следва да се разпределят (може и приблизително по Ваша преценка) според вида на научните изследвания (разработки), за които са направени“. Това приблизително разпределение обаче, дори и да е релевантно на спецификата на научноизследователските дейности, може да доведе до некоректно преразпределение на изразходените ресурси (по вид научни изследвания), което да се мултиплицира във времето и вече да стане нерелевантно на макроравнище.

Разглеждайки предходните специфики на справката за НИРД на предприятията е подходящо и полезно да се направи сравнителен анализ между същността и характеристиките на разходите за НИРД от гледна точка на счетоводството и от гледна точка на методологията, използвана от НСИ. Според изискванията на методологията на статистическото изследване на НИРД обхватът и съдържанието на наблюдаваните показатели за НИРД съответстват напълно на дефинициите в методическото ръководство “Фраскати”. Въпреки, че на база нашите изследвания дефинициите, заложи в счетоводната теория не съответстват изцяло на предложените в Ръководството конкретни фундаментални различия не са открити. При попълване на справката за НИРД обаче следва да се вземат предвид изискванията, че<sup>65</sup>:

➤ Разходите за научноизследователска и развойна дейност включват текущите разходи и разходите за придобиване на дълготрайни активи, предназначени за НИРД, независимо от източника на финансиране.

---

<sup>64</sup> Посочват се в справката разходите за системни разработки, базирани върху налични знания, с цел да се произведат нови материали, продукти и устройства; да се внедрят нови методи, системи и услуги или значително да се усъвършенстват вече съществуващите.

<sup>65</sup>

<https://www.nsi.bg/bg/content/2670/%D0%BD%D0%B0%D1%83%D1%87%D0%BD%D0%BE%D0%B8%D0%B7%D1%81%D0%BB%D0%B5%D0%B4%D0%BE%D0%B2%D0%B0%D1%82%D0%B5%D0%BB%D1%81%D0%BA%D0%B0-%D0%B8-%D1%80%D0%B0%D0%B7%D0%B2%D0%BE%D0%B9%D0%BD%D0%B0-%D0%B4%D0%B5%D0%B9%D0%BD%D0%BE%D1%81%D1%82-%D0%BD%D0%B8%D1%80%D0%B4>

➤ Текущите разходи обхващат разходите за материали, външни услуги, персонал и другите текущи разходи (без амортизации), свързани с осъществяване на научноизследователската и развойна дейност.

➤ Разходи за придобиване на дълготрайни активи са направените разходи за придобиване на дълготрайни материални активи (като земя, сгради, съоръжения, машини, оборудване, транспортни средства и др.) и на дълготрайни нематериални активи (като например компютърен софтуер), предназначени за НИРД.

Посочените в методологията и указанията изисквания при попълване на справка за НИРД ни дават основание да твърдим, че **научноизследователската и развойна дейност се разглежда като една обща дейност, която не е изцяло съобразена с идеологията на отчитане на разходите, въведена в счетоводните стандарти.** По-конкретно:

➤ За целите на справка статистиката разграничава разходите за НИРД на текущи и разходи за придобиване на дълготрайни активи (материални и нематериални), които могат да се сметнат за капиталови. В счетоводните стандарти подобно разграничение на разходите за НИРД като текущи и за целите на капитализацията на създаван актив е въведено само при вътрешно придобити дълготрайни нематериални активи. От гледна точка на дълготрайните материални активи националните счетоводни стандарти изискват създадените в предприятието по стопански начин ДМА първоначално да се отчитат по себестойност (по начин идентичен с начина за определяне себестойността на произведената в предприятието продукция)<sup>66</sup>, без да се прави препратка към научноизследователската и развойна дейност. Подобна е ситуацията и според текстовете на МСС 16, където „цената на придобиване на създаден от самото предприятие актив се определя, като се следват същите принципи както за придобит актив“<sup>67</sup>. При продължителен процес на придобиване на дълготрайни активи извършените от предприятието разходи (за целите на първоначалната оценка) се въвеждат в счетоводната система чрез използването на два основни подхода – пряк и непряк. При прекия за отчитане на разходите се използва сметка от гр. 20 „Дълготрайни материални активи“ или гр. 21 „Дълготрайни нематериални активи“, в зависимост от вида на актива, а при непрякия – сметка 613 „Разходи за придобиване на дълготрайни активи“. Логиката е, че до покриване на критериите за признаване на актива същият не следва да се заведе като част от състава на активите на предприятието и съответно той е и неамортизируем. В баланса подобни активи се показват в раздел Б, групи I „Нематериални активи“ или II „Дълготрайни материални активи“, статия 4 („Предоставени аванси и нематериални активи в процес на изграждане“ към група I или „Предоставени аванси и дълготрайни материални активи в процес на изграждане“ към група II). След покриване на съответните

<sup>66</sup> СС 16 „Дълготрайни материални активи“, обн. ДВ. бр.30 от 2005г., изм. и доп. ДВ. бр.86 от 2007г., т. 4.7., б. А

<sup>67</sup> МСС 16 „Имоти, машини и съоръжения“, приет с регламент (ЕО) № 1126/2008 на Комисията от 2008 г., посл.изм и допъл. Регламент (ЕС) 2017/1986 на Комисията от 2017 г., пар. 22.

критерии за признаване крайното дебитно салдо на сметката, по която са отразени разходите в зависимост от подхода, показва окончателната стойност (първоначална оценка) на дълготрайния актив, който следва да се въведе в състава на активите на предприятието по вид. В случай, че не се покрият критериите за признаване или има сигурни доказателства, че активът няма да бъде завършен и въведен в употреба, то се предлага същият да бъде бракуван при определени условия<sup>68</sup>. Въпреки, че в практиката съществува подобна хипотеза (при неуспешни иновационни проекти например) в справката за НИРД към НСИ не съществуват указания как следва да се третира разходите в подобна ситуация.

➤ В указанията към справката за НИРД е посочено, че текущите разходи не обхващат разходите за амортизации. При създаването на някои ДНМА, като например софтуери, приложения и др., е възможно използването на амортизируеми дълготрайни активи, както във фазата на развойната дейност, така и в научноизследователската. Подобна възможност е актуална в текущите условия на пандемия, когато голяма част от работните процеси и дейности са предимно онлайн. Логично в подобна ситуация и при използването на разнообразни оборудвания, машини, софтуери и др. активи в процеса на генериране на иновативна идея, определена част от амортизацията на тези активи може да бъде отнесена счетоводно като разход за научноизследователската фаза, в съответствие с избраната и прилагана от предприятието методология за разпределение. При подобна хипотеза счетоводството следва да извади счетоводно начислените разходи за амортизация с цел спазване изискванията за попълване на статистическите данни.

• От гледна точка на справката за иновационната дейност на предприятието и според методологията на НСИ, справката следва да се попълни и подаде от предприятия от нефинансовия и финансовия сектор с 10 и повече заети лица, осъществяващи следните икономически дейности (КИД-2008): Добивна и преработваща промишленост; Производство и разпределение на електрическа и топлинна енергия и на газообразни горива; Доставка на води; канализационни услуги, управление на отпадъци и възстановяване; Търговия на едро, без търговията с автомобили и мотоциклети; Транспорт, складиране и пощи; Създаване и разпространение на информация и творчески продукти; далекосъобщения; Финансови и застрахователни дейности; Архитектурни и инженерни дейности; технически изпитвания и анализи; Научноизследователска и развойна дейност; Рекламна дейност и проучване на пазари<sup>69</sup>. Въпреки, че за целите на съгласуваността и сравнимостта на данните НСИ се ръководи от Методическото ръководство на "Oslo Manual", нормативната уредба на ЕС и разработения стандартен

---

<sup>68</sup> Досев, Хр., Йорданова, Р., Даракчиева, Д. Счетоводно и данъчно третиране по реда на ЗКПО и ЗДДС при отписване на разходи по придобиване на ДМА, невъведени в употреба, онлайн достъпно на: <https://www.tita.bg/free/taxes/556>

<sup>69</sup>

<https://www.nsi.bg/bg/content/2710/%D0%B8%D0%BD%D0%BE%D0%B2%D0%B0%D1%86%D0%B8%D0%BE%D0%BD%D0%BD%D0%B0-%D0%B4%D0%B5%D0%B9%D0%BD%D0%BE%D1%81%D1%82>.

въпросник за всяко изследване на иновационната дейност на предприятията, с придружаващ набор от дефиниции и методологични препоръки, смятаме че от обхвата на изследването „отпадат“ предприятия с иновационен потенциал. Така например са изключени сектори, като медицина, здравеопазване, образование, които изначално извършват научни изследвания. Също така факта, че по-голямата част от предприятията в България са микро със средна численост на персонала 10 души, също има ограничаващ фактор за целите на попадащите в извадката лица. В тази връзка би било подходящо и полезно НСИ да въведе допълнителна справка за предприятията, които излизат от извадката с цел събиране на по-богата и надеждна информация за реалното развитие на иновациите в България.

- За повечето предприятия (с изключение на застрахователите, пенсионноосигурителните дружества, пенсионните фондове и предприятия подлежащи на консолидация) е дадена възможност за подаване на отчета и справките към него освен онлайн и на хартиен носител<sup>70</sup>. В случай на подаване онлайн счетоводителите се сблъскват със още един съществен проблем, а именно работата с информационната система „Бизнес статистика“. По-конкретно става дума за невъзможността за успешна обработка на отчета на база открити от системата грешки. Подобни грешки връщат счетоводителят да направи корекция в дадено поле на отчета. Това може да рефлектира върху попълване на данни с некоректно съдържание, целящо отчета да бъде успешно обработен. Според Закона за статистиката са въведени административни санкции за задължените по закона лица при отказ от подаване на данни, подаване на грешни данни или не подаването им в срок<sup>71</sup>. Законодателят определя, че „нарушенията се констатира с актове, съставени от длъжностни лица, определени от председателя на Националния статистически институт и ръководителите на органите на статистиката<sup>72</sup>“. В случая отказът от подаване или не подаването в срок може да бъде лесно идентифицирано от НСИ, на основата на което да се наложат съответните глоби на лицата. **За целите на отчитане на неверни данни обаче е необходим последващ контрол освен първичния по обработка на отчета при въвеждането му в системата.**

- По схеми (като например „Стимулиране внедряването на иновации от съществуващи предприятия“) по програма „Иновации и конкурентоспособност“ е необходимо представяне в ИСУН 2020 на справка за НИРД и справка за иновационната дейност при кандидатстване за проектно финансиране<sup>73</sup>. Същите следва да са във формат,

---

<sup>70</sup> Попълнени хартиени формуляри се подават само в съответните териториални структури на НАП, по пощата с обратна разписка или в пощенската станция. Те се представят заедно с годишната данъчна декларация на хартиен носител. Приетата годишна данъчна декларация получава уникален входящ номер, който задължително се записва като входящ номер и на Годишния отчет за дейността.

<sup>71</sup> Закон за статистиката, обн. ДВ бр.57 от 1999г., посл. изм. и допъл. ДВ бр. 38 от 2020 г., чл. 52, ал.1.

<sup>72</sup> Закон за статистиката, обн. ДВ бр.57 от 1999г., посл. изм. и допъл. ДВ бр. 38 от 2020 г., чл. 56, ал.1.

<sup>73</sup> Условия за кандидатстване с проектни предложения за предоставяне на безвъзмездна финансова помощ по Оперативна програма „Иновации и конкурентоспособност“ 2014-2020, BG16RFOP002-1.022

идентичен на образеца, в който са подадени към Националния статистически институт, като част от Годишния отчет за дейността на предприятието. Подобно условие поставя задължителното изискване за подаване на справките към НСИ и по същество може да се приеме като фактор, стимулиращ попълването и подаването на данни с подобен характер към националния статистически институт. Във формуляра „Справка за иновационната дейност на предприятието през периода 2016-2018 г.“ изрично и с главни букви е посочено, че същата е препоръчително да бъде попълнена от мениджърския персонал. В самата справка има раздел относно разходите в хил. лв., което предприятието изразходва за 2018 г. за иновации и НИРД, както и очакваното процентно изменение на разходите през 2019 г. и 2020 г. Поради причината, че справките са част от отчетността на предприятията е **възможно голяма част от управленския персонал да делегира попълването им на счетоводителите**. Това поставя коректността на отчетените данни в компетенциите на счетоводния персонал.

#### IV. Резултати от емпирично анкетно проучване сред счетоводители

С цел да се определи отношението и разбирането на счетоводителите към признаването и отчитането на НИРД, като елемент от дейността на предприятията, е проведено авторово анкетно проучване. На база апробиран пилотен въпросник е разработен окончателен такъв чрез използване на номинални и ординални измерителни скали, както и възможности за отворен отговор на респондентите. С оглед гарантиране на достоверността на проучването проведените анкети са онлайн, индивидуални и анонимни, като е посочено изискване за подаване на актуален адрес на електронна поща в началото на попълване на въпросника. За целите на разпространението на въпросника са използвани социални мрежи и специализирани онлайн форуми за счетоводители, електронни пощи за контакт със счетоводни организации, избрани на случаен принцип от интернет. Анкетното проучване е проведено през периода май-август 2019 г. Близко 24% от изпратените 228 бр. въпросници са попълнени и обработени от автора. Малкият брой на респондентите може да се посочи като основно ограничение на изследването, поради което е и невъзможно извършването на достоверен анализ на съществуващи статистически връзки и зависимости. Резултатите от обработката на анкетните карти са получени на базата на методите на математическата статистика.

От социално-демографска и професионална гледна точка близо 56% от отговорилите са от женски пол, 74% имат висше образование (степен магистър), общо 74% имат професионален опит в областта на счетоводството над 10 години, а близо 44% са главни счетоводители. На база предприятията, които респондентите представляват преобладават микропредприятията, на които отговарящите предоставят счетоводни услуги. 88.9% са

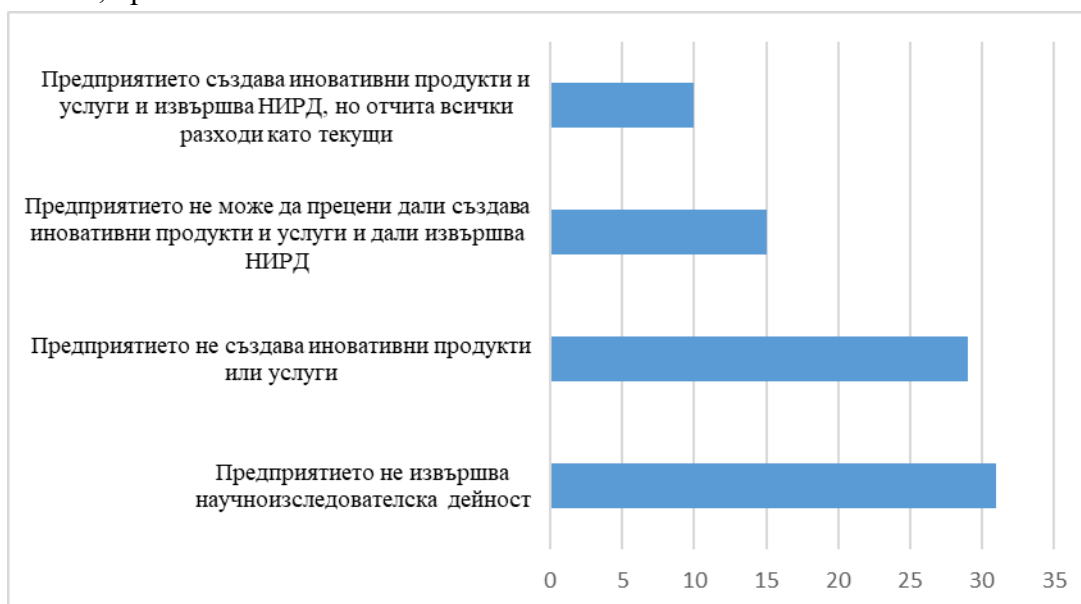


нефинансови, съставлящи баланс. 22.2% от представляваните от анкетираните лица организации извършват научноизследователска и развойна дейност. От предходно посочените данни може да се направи заключение, че в по-голямата си част респондентите притежават необходимия житейски опит и образователна квалификация, за да могат коректно да отговорят на поставените в анкетната карта въпроси.

По-голямата част от респондентите (70.4%) обаче посочват, че представляваните от тях организации не изготвят и подават към НСИ нито справка за иновационната дейност, нито такава за научноизследователската и развойна дейност на предприятието. Малкият брой на представителите на счетоводната професия, които подават справка за НИРД (или справка за иновационната дейност на предприятието за 2016-2018 г.) могат да се посочат като допълнително ограничение на изследването. Въпреки това отчетените резултати могат да се използват като основа за последващи анализи и надграждане на текущите данни.

В отговор на въпроса „Защо предприятието не подава нито една от двете справки?“ болшинството от респондентите посочват, че организацията не извършва научноизследователска дейност, както и, че то не създава иновативни продукти и услуги (виж фигура 1.).

Фигура 1. Отговори на въпроса „Защо предприятието не подава нито една от справките?“, бр.



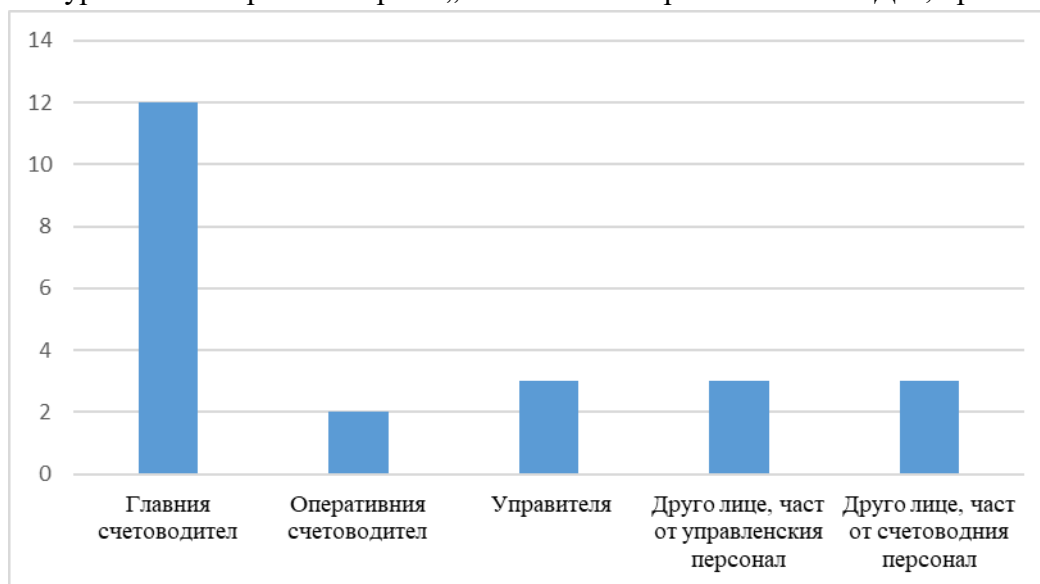
Източник: авторово проучване, N= 54

Бележка: респондентите имат възможност за повече от един отговор

Като причина за не изготвяне на справките за около 27.8% от отговорилите на въпроса се смята невъзможността коректно да се определи дали извършваната от организацията дейност попада в хипотезите на научноизследователска. 18.5% от

анкетираните лица посочват, че представляваното от тях предприятие има научноизследователски проекти, но отчита разходите като текущи в съответствие с изискванията на стандартите. На база отговорите на респондентите е установено, че в **над 50% от случаите главният счетоводител е лицето съставител на двете справки** (виж фигура 2. и фигура 3). Той е и съставителят на финансовите отчети и счетоводната политика на предприятието. В тази връзка неясното класифициране на дейността като научноизследователска или не от съставителя на елементите на отчета, може да се посочи за причина за не подаване на коректна информация към статистиката.

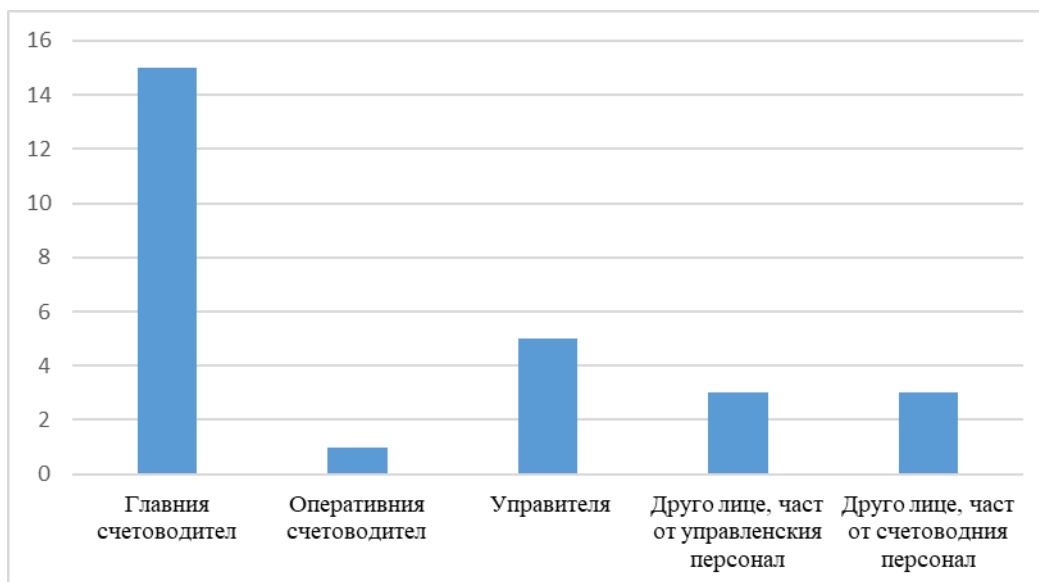
Фигура 2. Отговори на въпроса „Кой изготвя справката за НИРД?“, бр.



Източник: авторово проучване, N= 23

Бележка: включва само отговорите на респондентите, които подават справката

Фигура 3. Отговори на въпроса „Кой изготвя справката за иновационната дейност на предприятието?“, бр.



Източник: авторово проучване, N= 27

Бележка: включва само отговорите на респондентите, които подават справката

48% от отговорилите на анкетната карта са на мнение, че счетоводното отчитане на продукти от развойната дейност следва да се извърши на базата на селективната капитализация и според изискванията на приложимите стандарти. Като основни мотиви в отворения към анкетата въпрос те посочват невъзможността за доказване на икономически изгоди на актива по време на научноизследователската фаза, както съществуващият риск ресурсът да не премине във фазата на развойната дейност. Сравнително висок е и процентът (46.3%) на лицата, които смятат за най-подходящ подходът на пълна капитализация на разходите през отчетния период, независимо от фазата на възникването им. Респондентите основно мотивират отговора си, че първичната цел при вътрешно създаден нематериален актив, резултат от НИРД, е разработката на ресурс, което предопределя очакваните икономически ползи от употребата му. Споделя се и виждането, че ако разработката на актива не стигне до фазата на развойната дейност, то всички капитализирани разходи могат да се отчетат като загуба за предприятието по съответния законодателен ред. Респондентите отчитат продължителния процес по създаване на ресурса като фактор допълнително подкрепящ пълната капитализация. По този начин се смята, че това ще даде реална представа за себестойността на актива и справедливо ще бъдат начислявани последващите амортизационни отчисления. За по-вярното и честно отчитане на подобни ресурси се обединяват близо 52% от анкетираните. Близо 39% от респондентите посочват, че капитализацията на всички разходи в себестойността на вътрешно създаден нематериален актив ще доведе до редуциране на колебания в приходите и рентабилността на предприятието. Прави обаче впечатление, че според 37% от анкетираните пълната капитализация би довела до намаляване на

инвестициите за НИРД и иновации, а според 35% това ще доведе до мотивиране на подобни дейности<sup>74</sup> (виж фигура 4.).

Фигура 4. Отговори на въпроса „Според Вас, ако се въведе законово изискване за капитализиране на всички разходи за НИРД в себестойността на вътрешно създаден нематериален актив това ще доведе до.....“, бр.



Източник: авторово проучване

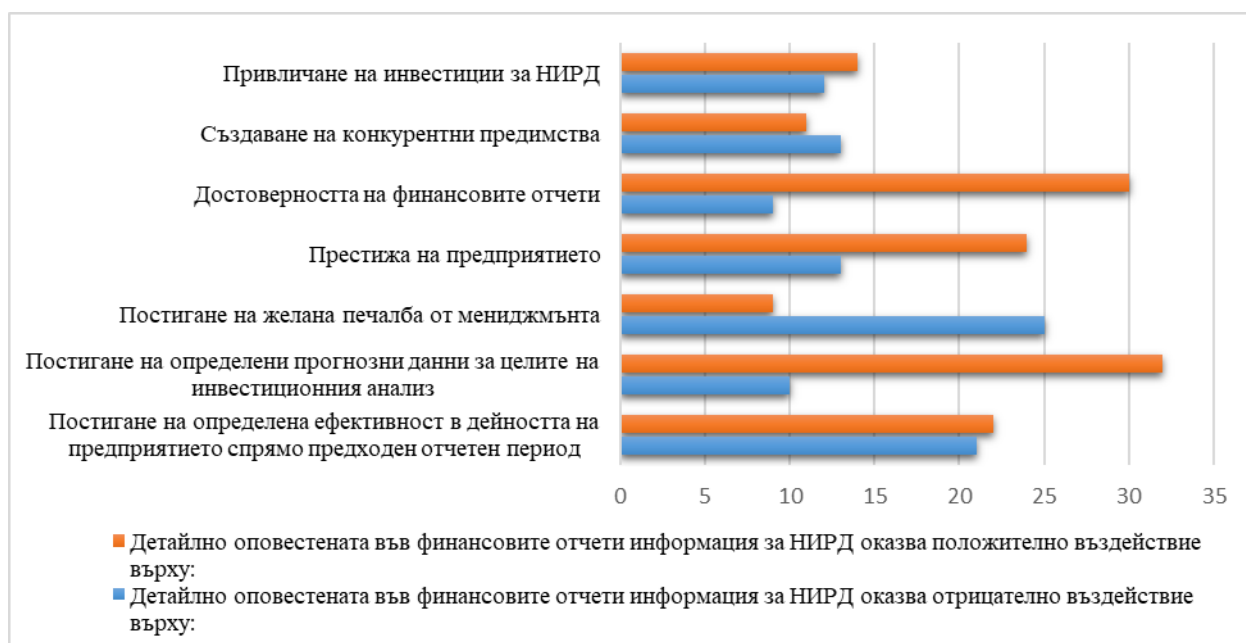
Бележка: респондентите имат възможност за повече от един отговор

Мнозинството от респондентите (53.7%) се обединяват около мнението, че българските предприятия се въздържат от оповестяване на данни за НИРД, като същевременно посочват (59.3%), че капитализацията на всички разходи в себестойността на вътрешно създаден нематериален актив ще доведе до по-подробно оповестяване във финансовите отчети. Доброволното оповестяване на данни за НИРД няма въздействие върху постигането на определена ефективност върху дейността на предприятието в сравнение с предходен отчетен период. Подобно е мнението на 38.9% от анкетираните лица, докато за 40.7% въздействието е положително. Респондентите (59.2%) посочват, че оповестяването на повече данни за НИРД има положително въздействие за постигане на определени прогнозни данни за целите на инвестиционния анализ, но само според 25.9% то има подобно влияние върху привличането на инвестиции за научни изследвания. Въпреки, че анализът на данните сочи, че за мнозинството от анкетираните публикуването на подробна информация за научноизследователската и развойна дейност на предприятието оказва положителен ефект върху достоверността на финансовите отчети

<sup>74</sup> Бележка: посочените проценти са изчислени на база 54 респондента, а не на база общо получени отговори на въпроса.

(55.6%) и престижа на предприятието (44.4%), то не оказва влияние върху изграждането на конкурентни предимства (24.1%) и постигане на желана от мениджмънта печалба (46.3%)<sup>75</sup> (виж фигура 5.).

Фигура 5. Мнения на респондентите относно влиянието на оповестената информация за НИРД във финансовите отчети на предприятията върху някои показателя, бр.



Източник: авторово проучване

Бележка: респондентите имат възможност за повече от един отговор

## V. Резултати от анализ на практически казуси (case study) сред представители на управленския персонал на иновативни предприятия

### Кратко представяне на изследваните предприятия

<sup>75</sup> Бележка: посочените проценти са изчислени на база 54 респондента, а не на база общо получени отговори на въпросите.

През м. септември 2020 г. бе проведено изследване на основата на case study сред представители на управленския персонал на иновативни предприятия в Р България. В рамките на изследването взеха участие ръководители на 8 предприятия, които през последните три години извършват НИРД и иновации. От тях само едно предприятие посочва, че няма назначено лице от персонала, което през цялата година да е заето с научноизследователска, развойна или иновационна дейност. За останалите предприятия се наблюдава превес на заетите за осъществяване на иновационна дейност (средно 9.43 бр. лица на предприятие) в сравнение със заетите за реализиране на НИРД (средно 3 бр. лица на предприятие). Само 37.5% от лицата посочват, че са подавали справка за НИРД и справка за иновационната дейност на предприятията 2016-2018 г. към НСИ. Предходното е показателно за неподаване най-вече на справката за НИРД независимо, че седем от предприятията попадат в групата на лицата, които следва да подадат данни с подобен характер към Института. От гледна точка на лицето, което е отговорно за изготвянето и подаването на Годишния финансов отчет, включително Справка за научноизследователска и развойна дейност и/или Справка за иновационна дейност на предприятието, близо 67% от подаващите справки отговарят, че ангажиран с тази дейност е управителя или друго лице от управленския персонал, а за 33% това е главният счетоводител.

### **Резултати от case study анализа**

Основен фокус на изследването са причините за (не)подаване на справката за НИРД и за иновационна дейност на предприятията (2016-2018), както и основните затруднения и предизвикателства, които лицата срещат при отчитането на изследователската и иновационната си дейност. На въпрос, свързан с причините за подаване на двете справки, за близо 67% от предприятията, които изпълняват това основен мотив е, че това се изисква при кандидатстване за публично финансиране. 33% смятат, че това ще подобри сравнителните позиции на България в европейски и международни изследвания на изследователската и иновационната дейност, като същевременно посочват, че по принцип те попълват всички справки към Годишния финансов отчет, които са релевантни на дейността на предприятието. Конкретни затруднения, които предприятията срещат при отчитането на НИРД и/или иновационната си дейност се открояват:

- За 33% от попълващите и подаващи справки предприятия съществуват:
  - Трудности при определяне на разходите, които следва да се отнесат към стойността на актива, формиран в резултат на развойната дейност.
  - Трудности при определяне на стойността на актива, формиран в резултат на развойната дейност, когато за създаването му е минал повече от един отчетен период.
  - Трудности при определяне на счетоводната амортизация на актива.

- Трудности при определяне на данъчната амортизация на актива.
- Невъзможност за коректно определяне на бъдещите икономически изгоди от използването на актива, формиран в резултат на научноизследователската, развойната и/или иновационната дейност.
- За близо 67% от взелите участие лица и подаващи справките към НСИ има неясно зададени насоки при попълване на справка за иновационна дейност на предприятието за 2016-2018 г. и/или Справката за научноизследователска и развойна дейност на предприятието.
- Всички попълващи и подаващи справките предприятия посочват като проблемен момент съществуването на неясно разграничаване на отделните дейности, класифицирани като научноизследователски и като развойни.

В отговор на въпроса „Поради какви причини не отчитате (не бихте отчели) научноизследователската и развойната си дейност или иновационната си дейност“ управителите посочват следните мнения и становища:

- За близо 63% от всички участващи в проучването лица основна причина за неотчитане на НИРД е липсата на подходящи данъчни облекчения и стимули.

- Липса на икономическа изгода за предприятието от отчитането на НИРД и невъзможност за коректно определяне дали то извършва научноизследователска и/или иновационна дейност е посочено от близо 38% от лицата.

- За 25 процента от управителите на всички анализирани предприятия демотивиращо проявление има:

- Липсата на съществен ефект върху данъчния финансов резултат на предприятието.
- Трудности при определяне на стойността на актив, формиран в резултат на тази дейност.

- Липсата на ясни критерии за признаване и първоначално отчитане на активите, формирани в резултат на тази дейност.

- Липсата на подходящ контрол от страна на държавните институции по повод отчитането.

- Липсата на ясна, конкретна и разбираема данъчно-счетоводна рамка в областта.

- Създаваният от предприятието интелектуален продукт не попада в обхвата на счетоводната или данъчна нормативна рамка.

- Близо 13% от мненията са насочени към следните причини за неотчитане на НИРД или иновационната дейност на предприятията:

- Използваният счетоводен подход за отчитане на разходите за научноизследователска и развойна дейност не дава тази възможност.

- Лично предпочитание за отчитане на всички разходи за научни изследвания и иновации за периода, за който са направени, а не да се разсрочват в бъдеще.

- Използваните форми за отчитане във финансовите отчети и справките на Националния статистически институт са неясни.

- Предприятието не създава актив в резултат на досегашната си научноизследователската и развойна дейност.

- Създаваният от предприятието актив ще се ползва само за вътрешни цели.

В рамките на проучването конкретни въпроси са насочени към извеждането на препоръки за улесняване отчитането на изследователската и иновационната активност на бизнеса в България. В този контекст са изразени следните мнения:

- „Огромна част от разходите ни последните две години бяха именно за това, като стартъп и новостартирала компания изобщо, нямаме перо, с което да отчетем тази дейности. Печелейки грант от конкурс платихме данък дарение, но нямахме как да отчетем, освен фактури, дейността си, а тя бе стриктно с фирмен ресурс.“

- „В момента такива отчети се извършват изцяло от предприятията, които знаят, че този тип справки ще подпомогнат кандидатстването по програми. Счетоводителите (особено външните фирми) - не разбират достатъчно бизнеса на компаниите и не знаят как се попълват тези справки. Попълването им от управителя е скъпо и времеемко. Заслужава си само ако има рентабилност - данъчни облекчения или др. В самия НСИ не разбират изцяло смисъла и условията за справките. Няколко примера :

- а. фирма със 100% разходи за персонал за НИРД (стартъп) - експерт от НСИ се обади специално да каже, че ако това е така, то тази фирма задължително е в сектор М като фирма с "НИРД", въпреки че тя самата предоставя фактури за ИТ услуги [формирани предимно през аутсорсинг и граждански договори]

- б. фирма с няколко различни проекта с интердисциплинарен характер [хуманитарен/медиен, икономически, технически и т.н.] - експерт от НСИ се обади да обясни, че няма как една фирма да развива R&D в повече от едно, максимум две отделни направления; нямало как да бъдат три. Това показва тотално неразбиране на справките, съдържанието и въобще смисъла на НИРД и иновационната дейност.“

- „Не виждам причина да се отчитаме пред някого. Ние сме частна организация и работим на бизнес принцип. Защо да губим време за отчети?“



- „Нямаме много опит с това, медиите дори не искат да отразяват успехите ни, понеже не им е приоритет.“

- „Да има данъчни облекчения, които да са в съответствие с % на износа на предприятието. За да има разграничение от износа на ишлема - да се следи износът на продукт, който е създаден в България.“

- „Обновяване на дефинициите и ясни параметри на въпросите във формата.“

### **Дискусии на резултатите от case study анализа**

Изведените резултати са показателни за преобладаващо негативно отношение към отчетността за НИРД. В по-голямата част от проучените организации управителят или друго лице, част от управленският персонал е ангажиран с подаването на справките за НИРД. Подобни данни обаче се противопоставят на отчетените от анкетираните счетоводители резултати. Приоритетно за справката за НИРД е подаването на числови данни от счетоводната система на предприятията. В тази връзка ако управителите нямат конкретните данни от счетоводството с цел само нанасянето им в справката е възможно въвеждането на некоректна информация, в резултат на слаба комуникация или опит да се съкрати от времето за попълване.

Посочените от управителите мотиви за попълване на справките (че това се изисква при кандидатстване за публично финансиране) подкрепят направените в настоящето изследване констатации, че съществуват не достатъчно ясно разписани изисквания кои предприятия следва да попълнят и подадат данни за НИРД към НСИ.

Близо 1/3 от проучените лица идентифицират проблеми при попълване на справките, които имат счетоводно естество. Неясните насоки за попълване на справките и неясното разграничение на дейностите, които се считат за НИРД са сред приоритетните затруднения, които срещат участващите в проучването лица. Тези данни са показателни за необходимостта от разписване на по-ясни указания, които да дават коректни насоки при попълване, независимо дали изготвящият справката е управител или счетоводител.

Липсата на подходящи данъчни облекчения и икономическа изгода от отчитането са приоритетно посочваните фактори, имащи демотивиращ ефект при подаване на данни за НИРД към статистиката. За ¼ от лицата проблеми със счетоводно естество имат негативен ефект върху мотивацията предприятията да отчитат научноизследователската си и развойна дейност пред статистиката.

Подобни резултати могат да се обяснят с визията на управителите за икономическа изгода от очакваните бъдещи резултати от НИРД. Поради тази причина те по-рядко идентифицират счетоводната отчетност като имаща пряко отношение с попълването и

подаването на справките. Това обаче може да повдигне въпрос дали има подходяща, навременна и ясна комуникация между счетоводителите и управителите? Въпреки, че е логично управленският персонал да е приоритетно ангажиран с визията, мисията и стратегията на предприятието, не следва да се забравя че ръководителят е лицето, което носи отговорност по Закона за счетоводството и се наказва с глоба, според административнонаказателните разпоредби въведени от законодателя. Счетоводството не трябва да се разглежда като нещо отделно от предприятието, и в тази връзка е необходимо управителите да обърнат по-голямо внимание на случващото се в счетоводно-информационната система. Незнанието не оневинява дееца и затова управителите следва да имат по-пълна представа за отчитането на НИРД на първо място за целите на счетоводството (текущо и периодично), а на последващо и за пред НСИ.

## **VI. Резултати от проучване сред академичната общност**

С цел изследване на отношението на представители на академичната общност относно феноменът „скрити иновации“ е проведено онлайн писмено проучване чрез отваряне на дискусия в ResearchGate. ResearchGate е Европейска социална мрежа за учени и изследователи, чрез която те да споделят свои разработки, повдигат въпроси и дават мнения, както и да намерят колеги и съмишленици по въпроси от теоретично и практико-приложно естество. Дискусията е отворена през октомври 2020 г. (виж Фигура 6), като до текущия момент (18.12.2020 г.) в отговор на поставените въпроси са получени 12 мнения на експерти.

**Фигура 6. Поставена дискусия по повод феномена „Скрити иновации“ в ResearchGate**

# The phenomenon of Hidden Innovation

Discussion Started October 8

Hi All,

I want to raise the following issue related to the innovation performance of the business, especially the problem with reporting research and innovation activities to national statistical offices and public incentives to increasing the level of data gathered in this field.

We call this phenomenon “Hidden innovation” – the good examples exist. Still, there is no official information about them in public space and official statistics, which is a problem in at least the following directions: 1) lack of awareness about “good practices” and missing opportunities for their dissemination; and 2) underestimated positions of the national economy within the framework of different international classifications and indices; 3) lack of evidence-based policies in the field of research and innovation and stemming from this inefficient public investment and unaddressed market and system failers.

It will be exciting and fruitful if you can share national practices in this area and what is most important – workable decisions for making innovative business more responsible in reporting data concerning their research and innovation activities.

Източник: <https://www.researchgate.net/post/The-phenomenon-of-Hidden-Innovation>

Като обобщение на мненията може да се посочи, че „локално създадени, малки (по мащаб) иновации се случват извън радара, поради което остават незабелязани и неотчетени“. Иновациите са „трудно измерими количествено“, поради което „някои изследователи разработват своя база данни ..... с цел да подпомогнат в решаването на проблема“ (виж Каре 1). Отчетените мнения са показателни за необходимостта от по-задълбочено проучване на скритите иновации. Въпреки това отношението на експертите е приоритетно насочено към микроикономическото разбиране на НИРД като част от цялостната управленска стратегия на предприятията, без да се поставя фокус от счетоводен, данъчен или национално статистически характер.

## Каре 1. Отговори в ResearchGate



**Khristian Edi Nugroho Soebandrija** added a reply

October 9

Affirmative



**Vincent Blok** added a reply

October 9

Dear Teodora, This is indeed a very interesting question. I have worked on the concept of innovation and especially the 'dark' side of innovation in the sense of its destructive dimension, which is often overlooked in innovation policy literature. If you are purely interested in the empirical question you raised on hidden innovation, I guess I cannot be of help. But if you are interested in the conceptualization of this hiddenness of innovation and the various meanings it might have, we may explore further collaboration on this. For this dark or Faustian dimension of innovation, see one of our papers in the attachment. thanks for the inspiration. vincent



**Olivier Serrat** added a reply

October 9

Innovation is rarely born *ab ovo* and there is much to be said for learning from the past. Good practice is a process or methodology that has been shown to be effective in one part of an organization and might be effective in another too. Leading organizations maximize opportunities to learn across all core knowledge activities: they do so by identifying and sharing good practice.



**Faraed Salman** added a reply

October 9

Hidden innovation or Invisible innovation refers to innovation that is not captured or recognised by traditional indicators such as research and development (R&D) spending or number of patents. ... Locally developed, small-scale innovations that take place 'under the radar' and are therefore unrecognised or accounted for.



**Raya Al-Naimi** added a reply

October 9

I agree with **Olivier Serrat**



**Chris William Callaghan** added a reply

October 11

I think what is hidden from many is the vital importance of innovation as perhaps the single most important contributor to the rise of living standards over time. National Innovation Systems literature suggests innovation is systemic, and therefore very difficult to quantify.



**Desalegn Abraha Gebrekidan** added a reply

October 11

The discussion about innovation is very interesting and I hope that it will lead to some important and scientific conclusions based on concrete evidence rather than assumptions. As Raya Al-Naimi wrote I also agree with Olivier Serrat.

Best Regards

Desalegn Abraha



**Mohamed Buheji** added a reply

October 13

Yes, I have written a lot about the subject. Here are examples of the latest:

[Article](#) [Geographic Influence on Innovation and Entrepreneurship Spillovers](#)

[Article](#) [Creating Innovation Policies that Leads to Positive Future S...](#)

[Article](#) [Social Innovation and Sustainable Entrepreneurship](#)



**Axel Faix** added a reply

October 18

You refer to a very important question in the field of innovation and growth strategies of companies! However, I know that some researchers started to develop own databases with regard to conduct and outcomes of Hidden champions in order to deal with the raised matters properly, many greetings, Axel Faix





**Khalid Rasheed Memon** added a reply

2 days ago

The hidden innovation or irresponsible innovation is becoming one of the leading problems of today's era. Countries are still unable to implement any legal framework in this regard; however, different moves got started in the U.S and Europe. Of these moves, the most attractive and fascinating to me is the "Responsible Research and Innovation" (RRI) framework as presented by Stilgoe et al (2013). Although very few empirical researches have been carried out on the subject, yet this is one of the mesmerizing areas of research in the coming days. I am working on it from an emerging country's perspective; however, would be glad if someone from a developed country shares his experiences as well as supports in data collection.



**Desalegn Abraha Gebrekidan** added a reply

1 day ago

Dear Dr Mohamed Buheji,

Thank you for publishing the two articles that you have written. I read both articles and I found them to be very relevant to the issue that is being discussed.

Best Regards

Desalegn Abraha



**Desalegn Abraha Gebrekidan** added a reply

1 day ago

Dear Teodora Georgieva,

It will be exciting and fruitful if you can share national practices in this area and what is most important – workable decisions for making innovative business more responsible in reporting data concerning their research and innovation activities.

I think the situation can be different in different countries, in different companies, in different situations and in different contexts. It will thus be a difficult to give specific and generalizable conclusions.

Best Regards

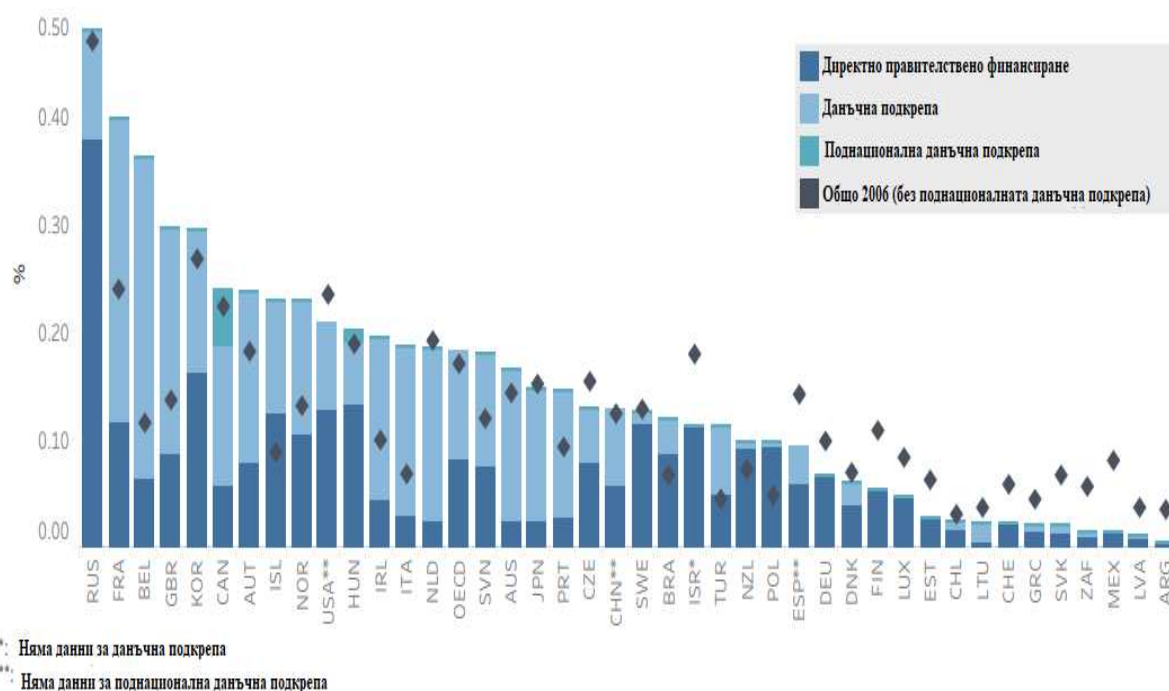
Desalegn Abraha

Источник: <https://www.researchgate.net/post/The-phenomenon-of-Hidden-Innovation>

## ВІІ. Свѳовни практики по изследваната проблематика

### Примери за данъчни стимули в подкрепа на НИРД

Правителствата по света все повече разчитат на данъчни стимули за насърчаване на научноизследователската и развойна дейност на бизнеса и иновациите (виж Фигура 7). Съществуват разнообразни фискални стимули за подпомагане на НИРД, които могат да се прилага спрямо корпоративните данъци, данъците върху доходите на физическите лица и социално осигурителните вноски. Данъчните облекчения/кредити, които се базират на реално изразходвани средства за НИРД, са добри практики в сравнение с основаващите се на резултатите схеми (като патентни кутии, които дават данъчни облекчения върху резултата от НИРД. „Проучванията показват, че те не стимулират тази дейност, а по-скоро могат да се използват като инструмент за пренасочване на печалбата, което води до големи загуби на приходи<sup>76</sup>“).

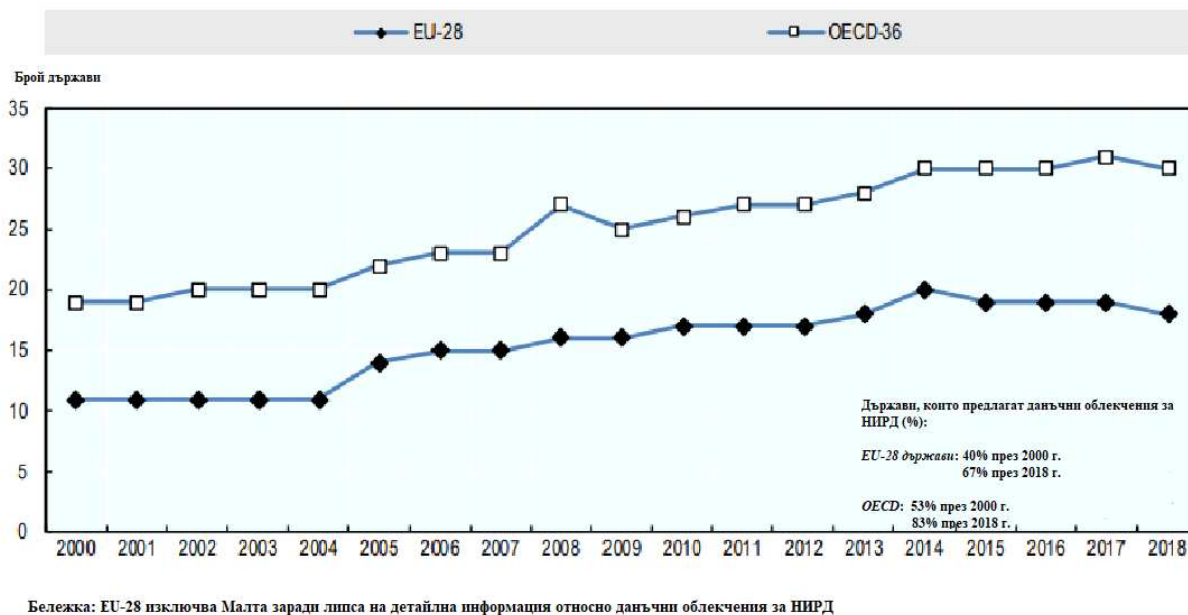


**Фигура 7. Директно държавно финансиране и държавна данъчна подкрепа за научноизследователска и развойна дейност на бизнеса (BERD), 2017 и 2006 г., процент от БВП**

<sup>76</sup>Европейски семестър: Тематичен информационен документ. Данъчно облагане, онлайн достъпно на: [https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/file\\_import/european-semester\\_thematic-factsheet\\_taxation\\_bg\\_0.pdf](https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/file_import/european-semester_thematic-factsheet_taxation_bg_0.pdf), стр. 16

Източник: OECD, R&D Tax incentive database

През 2018 г. 30 от 36 държави, изследвани от OECD, предлагат данъчни облекчения за отчетени от бизнеса разходи за НИРД. В сравнителен аспект през 2000 г. броят на предлагащите данъчни стимули OECD страни е 19 (виж Фигура 8)<sup>77</sup>. Увеличение с близо 43% се наблюдава през 2018 г. в сравнение с 2000 г. и в броя на страните, предлагащи данъчни стимули за предприятия, извършващи разходи за НИРД на ниво ЕС-28 (12 през 2000 г. на 21 през 2018 г.). За разглеждания период 2000-2018 г. България (заедно с Кипър, Естония, Германия и Люксембург) е цитирана сред страните от ЕС, които не използват този политически инструмент, за да стимулират изследователската и развойната дейност на бизнеса<sup>78</sup>.



**Фигура 8. Тенденции в прилагането на данъчните стимули за НИРД, OECD и ЕС, 2000-18**

Източник: OECD R&D Tax Incentives Database, <http://oe.cd/rdtax>

<sup>77</sup> Measuring R&D tax support: findings from the new OECD R&D tax incentives database, online available at: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/d16e6072-en.pdf?expires=1607535274&id=id&accname=guest&checksum=ED779FEC6D0BD0DBC068073BAC65BAD2>, p.18

<sup>78</sup> Ibid, p.19



Изборът на подходящи фискални стимули следва да се направи на индивидуална основа спрямо потребностите на съответната държава, както и на база по-обстойно проучване на техните положителни и отрицателни страни. Споделя се виждането, че „добре планираните данъчни стимули за научните изследвания и развитието подпомагат инвестициите и иновациите в тази област<sup>79</sup>“. Факта, че на европейско равнище страната ни не е идентифицирана, като такава прилагаща данъчни стимули за насърчаване на НИРД е обезпокоителен и следва да му се обърне внимание. Без претенции за всеобхватен анализ в таблица 4 са изведени текущо прилагани фискални стимули от някои държави по света. Целта е да се илюстрират световни практики в областта, които да са основа за последващи дискусии и анализи в посока избор и прилагане на успешен за България подход.

**Таблица 4. Фискални стимули прилагани от държави към декември 2019 г. в посока подпомагане и стимулиране на научноизследователската и иновационна дейност на предприятията**

Страна	Вид данъчни стимули	Вид използван данъчен инструмент	Допустими разходи, подлежащи на данъчно облекчение	Ставка на облекчението в проценти/ лихвен процент	Отсрочване на облекчението
Гърция <sup>80</sup>	Данъчно облекчение за НИРД	Базирано на обема на разходите за НИРД <sup>81</sup>	Текущи НИРД разходи, амортизация на капитала, нематериални активи	30	5 години
Франция	Данъчен кредит за НИРД	Базирано на обема на разходите за НИРД	Текущи НИРД разходи, амортизации	30, когато разходите за НИРД са 5% над прага от 100 милиона евро (50 за фирми във френски отвъдморски територии)	Незабавно за МСП; след 3 години, при оставаш данъчен кредит (големи фирми)
	Освобождаване от вноски за социално осигуряване	Базирано на обема на разходите за НИРД	Разходи за персонал	100 за млади и иновативни фирми	Изплаща се срещу заплати и свързани с тях данъци. Без пренасяне.

<sup>79</sup> Пак там.

<sup>80</sup> Гърция също така предоставя данъчно стимулиране въз основа на дохода (патентна кутия) за резултатите от научноизследователската и развойната дейност.

<sup>81</sup> Недостатък на подхода е че чрез него не само се субсидират нови научноизследователски и развойни дейности на предприятията, но също така подпомагат научноизследователската и развойна дейност, която фирмата би направила така или иначе. При използването на този данъчен стимул фирма, която харчи един долар за научноизследователска и развойна дейност, може да приспадне \$ (1 + w) (където w > 0)

от облагаемия ѝ доход за годината, през която са направени разходите (за повече подробности виж: Tax Incentives For Research And Development: Trends And Issues, OECD, p.16, online available here: [Microsoft Word - Taxincentives.doc \(oecd.org\)](#).

<b>Италия</b>	Данъчен кредит за НИРД	Постепенно <sup>82</sup>	Текущи, нематериални, амортизации (машини и оборудване)	25. Този процент се повишава на 50% за: (i) разходи, направени във връзка с договори за научноизследователска и развойна дейност, сключени с университети и изследователски организации, както и с независими иновативни стартиращи фирми и Малки и средни предприятия (МСП); и (ii) разходи за служители, пряко наети за извършване на научноизследователска и развойна дейност	Неопределено
<b>Литва</b>	Данъчно облекчение за НИРД	Базирано на обема на разходите за НИРД	Текущи	200	Неопределено
<b>Полша</b>	Данъчно облекчение за НИРД	Базирано на обема на разходите за НИРД	Текущи, машини и оборудване (плюс амортизация на сгради, ако предприятията са със статут на Научно-изследователски центрове)	100 (150, ако предприятието е със статут на Научно-изследователски център)	6 години
<b>Португалия</b>	Данъчен кредит за НИРД	Хибридно (Постепенно и Базирано на обема на разходите за НИРД)	Текущи, машини и оборудване, нематериални активи	Базирано на обема: 32,5, (47,5 за стартиращи фирми) Постепенно (в горната част на обема): 50	8 години
<b>Румъния</b>	Данъчно облекчение за НИРД	Базирано на обема на разходите за	Текущи, амортизация на капитала	50	7 години

<sup>82</sup> Съществена трудност в случая представлява коректното определяне на базов период или базово ниво на НИРД, за да се определи нарастването или увеличаването за целите на облекчението. (за повече подробности виж: Tax Incentives For Research And Development: Trends And Issues, OECD, p.16, online available here: Microsoft Word - Taxincentives.doc (oecd.org).

		НИРД			
<b>Словакия</b>	Данъчно облекчение	Хибридно (Постепенно и Базирано на обема на разходите за НИРД)	Текущи разходи, машини и съоръжения, амортизация на сгради и земя	Базирано на обема: 100. Постепенно: 100 (приложимо за 50% от нарастващите <sup>83</sup> разходи за НИРД)	4 години
<b>Словения</b>	Данъчно облекчение за НИРД	Базирано на обема на разходите за НИРД	Текущи, машини и оборудване	100	5 години
<b>Швеция</b>	Частично освобождаване от осигурителни вноски на работодателя	Базирано на обема на разходите за НИРД	Разходи за персонал	10	Няма данни
<b>Великобритания</b>	Корпоративен данъчен кредит за Проучване и Развитие (данъчно облекчение)	Базирано на обема на разходите за НИРД	Текущи, нематериални активи	130	Неопределено
	Кредит за разходи за научни изследвания и развитие Схема (RDEC) – данъчен кредит	Базирано на обема на разходите за НИРД	Текущи, нематериални активи	12	Неопределено
<b>Съединени американски щати</b>	Редовен изследователск и кредит	Постепенно	Текущи	20	20 години (перспективно), 1 година (ретроспективно)
	Алтернативен опростен кредит	Постепенно	Текущи	14 (6, ако предприятието не осъществява НИРД през последните 3 години)	20 години(перспективно), 1 година (ретроспективно)
	Кредит за основно изследвания	Постепенно	Текущи	20	20 години (перспективно), 1 година (ретроспективно)

<sup>83</sup> Изчислява се като разлика между: а) средната аритметична стойност на разходите за НИРД, направени през приложимата данъчна година, и разходите за НИРД направени през предходната данъчна година  $[0,5 * (RD_t - RD_{t-1})]$ , и б) средната аритметична стойност на разходите за НИРД, направени през двете незабавно предходни данъчни години  $[0,5 * (RD_{t-1} + RD_{t-2})]$ , т.е. допустимата допълнителна част е равна на  $0,5 * (RD_t - RD_{t-2})$ , където основната сума е  $RD_{t-2}$ .

	Кредит за енергийни изследвания	Базирано на обема на разходите за НИРД	Текущи	20	о 20 години (перспективно), 1 година (ретроспективно)
<b>Чехия</b>	Данъчно облекчение	Хибридно (Постепенно и Базирано на обема на разходите за НИРД)	Текущи (вкл. външни услуги, свързани с НИРД, предоставяни от публични научноизследователски институции като университети и изследователски институти), амортизация на движими дълготрайни активи.	Базирано на обема: 100. Постепенно: 10	3 години
<b>Руска Федерация</b>	Данъчно облекчение	Базирано на обема на разходите за НИРД	Текущи, амортизация (машини и оборудване).	50	Не
	Данъчен кредит	Базирано на обема на разходите за НИРД	Текущи (без труд), машини и оборудване, амортизация (на сгради), нематериални активи.	100 или 44 освобождаване от ДДС (намаляване на ставката на ДДС от 18% на 0% или 10%, в зависимост от дейността и вида на стоката), частично до пълно освобождаване от данък върху имуществото.	Не

Източник: Measuring Tax Support for R&D and Innovation, OECD, online available at: <http://www.oecd.org/sti/rd-tax-stats.htm>

### Примери от Китайската народна република

За да насърчи предприятията да извършват научноизследователска и развойна дейност и да внедряват иновации, китайското правителство използва множество стимули за предоставяне на финансова и политическа подкрепа. За тази цел счетоводството на предприятието, желаещо да се възползва от стимулите, трябва приоритетно да е насочено към отчитане на разходите за НИРД и разкриване (оповестяване) на съответната информация. Използваните в Китайската народна република (КНР) „Счетоводни стандарти за бизнес предприятия“ дават подробни указания как да се изградят съответни сметки, използвани за отчитане на разходи за научноизследователска и развойна дейност, и създадените на тази основа нематериални активи. В текстовете на "Данъчния закон" и

"Мерките за идентификация и управление на високотехнологични предприятия" са допълнително разписани подробни дефиниции и класификации на разходите за НИРД<sup>84</sup>.

Проучвания в областта сочат, че въведените теоретични определения за НИРД в счетоводната система и за целите на статистиката в Китайската народна република са базирани на дефинициите от Наръчника на Фраскати<sup>85</sup>. За целите на счетоводната отчетност стандартите в КНР също, както и стандартите в България, разделят НИРД на научноизследователска и развойна дейност, докато за целите на статистиката те са поделени на основни, приложни и експериментални изследвания. На ниво предприятие, определението за научноизследователска и развойна дейност в счетоводството по същество е същото с въведеното за статистически цели. Въпреки това идентифициран проблем от страна на КНР, който може да се посочи като еднотипен с очертаните за страната ни, е трудността при определяне на това кои дейности попадат в обхвата на НИРД. На практика иновативните предприятия имат по-широко разбиране за научноизследователски и развойни дейности, което води до неточности в оценката им<sup>86</sup>.

От гледна точка на статистиката и приложимата счетоводна регулация в КНР е очертано съществено разминаване във визията за това какво включват разходите за НИРД. На ниво статистическа отчетност се реферира към „реално“ извършените разходи за НИРД, които се делят на текущи и капиталови. Законодателната рамка в КНР определя като текущи разходи, тези реализирани за материали, услуги и персонал, както и направени от предприятията за изпълнение на научноизследователски и развойни дейности. Капиталови от своя страна са разходи за придобиване на различни дълготрайни активи за научноизследователска и развойна дейност. Счетоводно, разходите за НИРД в КНР (както и в България) са приоритетно свързани със създаването на нематериален ресурс. В случая в сметката за отчитане на НИРД се въвеждат разходи за труд, материали и услуги, закупени и използвани през текущия период, както и амортизации на дълготрайни материални и нематериални активи по текущи научноизследователски и развойни дейности. Разходите, които са свързани със създавания нематериален ресурс и следва да се отнесат към себестойността му счетоводно не се отчитат по сметката, използвана за „разходи за НИРД“. Изискване е разходите да се разграничат на текущи (отчетени като административни разходи и имащи пряко проявление към печалбата и загубата за текущия период) и капиталови (имащи отношение към създавания

---

<sup>84</sup> Minxue Gao, Xiaojing Guan, Jingping Li, Peng Zhang (2018). The Status Quo and issues of R&D statistics in China, Prepared for the 16th Conference of the International Association of Official Statisticians (IAOS), OECD Headquarters, Paris, France, 19-21 September 2018, pp. 1-17, p. 9

<sup>85</sup> Minxue Gao, Xiaojing Guan, Jingping Li, Peng Zhang (2018). The Status Quo and issues of R&D statistics in China, Prepared for the 16th Conference of the International Association of Official Statisticians (IAOS), OECD Headquarters, Paris, France, 19-21 September 2018, pp. 1-17, p. 10

<sup>86</sup> Minxue Gao, Xiaojing Guan, Jingping Li, Peng Zhang (2018). The Status Quo and issues of R&D statistics in China, Prepared for the 16th Conference of the International Association of Official Statisticians (IAOS), OECD Headquarters, Paris, France, 19-21 September 2018, pp. 1-17, p. 11

нематериален ресурс). Поради тези причини се счита, че текущите и капиталовите разходи не са еднотипни за целите на счетоводството и за целите на статистиката. По-конкретно, за статистически цели разходите за покупка на дълготрайни стоки и услуги са капиталови, само ако могат да бъдат отнесени към дълготраен актив, докато текущите разходи са свързани с отчетени изразходвани средства за труд, разходи за краткотрайни стоки и услуги. От гледна точка на счетоводството в КНР само разходите за НИРД, чиито краен резултат е нематериален актив се третира като капиталови<sup>87</sup>.

**Еднотипен с България е и очертаният в КНР проблем за неотчитане на разходите за НИРД.** В случа, предприятията, които не се интересуват от въздействието на НИРД върху цялостния корпоративен имидж, не възнамеряват да се възползват от предложените стимули или не покриват изискванията да се възползват от тях нямат мотивация за отчитане на разходите за НИРД в специална сметка и публикуване на съответната информация. В резултат на това не всички предприятия предоставят информация за разходи за научноизследователска и развойна дейност в счетоводната система<sup>88</sup>.

## **VIII. Предложения за оптимизиране на счетоводната и данъчна отчетност на разходите за НИРД на база въведените теоретично-емпирични анализи**

### **1. Промени със счетоводен характер**

От гледна точка на приложимите счетоводни стандарти е подходящо и полезно преразглеждане на:

- Видовете нематериални активи, попадащи в обхвата на стандарта. В случая става дума за промяна на критериите за признаване и първоначално отчитане на активите на база съществените промени в резултатите от интелектуална и индустриална собственост, и създаването на нови обекти от нематериални ресурси (вкл. от НИРД). Визира се преразглеждане на класификацията на активите (според СС38), както и отчитането на разходите, които следва да се капитализират в себестойността на актива. Съществен момент следва да е актуализация на изискванията за признаване и отчитане на актив, за който предприятието ще подаде документи за регистрация в Патентното ведомство като се отразят отделните държавни такси за това (количествено и във времето). Времеви

---

<sup>87</sup> Minxue Gao, Xiaojing Guan, Jingping Li, Peng Zhang (2018). The Status Quo and issues of R&D statistics in China, Prepared for the 16th Conference of the International Association of Official Statisticians (IAOS), OECD Headquarters, Paris, France, 19-21 September 2018, pp. 1-17, p. 11-12

<sup>88</sup> Minxue Gao, Xiaojing Guan, Jingping Li, Peng Zhang (2018). The Status Quo and issues of R&D statistics in China, Prepared for the 16th Conference of the International Association of Official Statisticians (IAOS), OECD Headquarters, Paris, France, 19-21 September 2018, pp. 1-17, p. 10

интервал при получаване на регистрацията също следва да се отчете от гледна точка на полезния живот на актива, обезценката му, представянето му в баланса на предприятието и амортизационните отчисления.

- Въвеждане на фундаменталните и приложни изследвания като част от научноизследователската дейност.

- Промяна на подхода за отчитане на разходите за НИРД. Авторът на настоящата разработка отчита, че на национално равнище счетоводното законодателство е насочено към хармонизиране на принципите, правилата, базите и практиките с международните счетоводни стандарти, в които е въведен подходът за селективна капитализация. Текущо обаче той дава възможност голяма част от разходите да бъдат отчетени като текущи в годината на изразходването им без същите да бъдат отразени като научноизследователски. Съществуването на подобна практика налага по-задълбочено проучване на възможностите за въвеждане и на други подходи (като например пълната капитализация) между които предприятието да избере най-подходящият спрямо спецификата на неговата иновационна дейност. Въвеждането на няколко алтернативи не е непознат подход в счетоводната теория и практика. Така например според изискванията на СС 2 „Отчитане на стоково - материалните запаси (СМЗ)“ има две групи подходи за отписване на СМЗ при тяхното потребление – препоръчителни (в обхвата на които попада метода на конкретно определена стойност; първа входяща - първа изходяща (FIFO); метода на средно претеглена стойност) и допустим алтернативен подход (първа изходяща (LIFO) стойност).

- Разписване на по-ясни критерии, отговарящи на съвременните условия на технологично обновление, относно разходите, които следва да се отчетат като научноизследователски (с разделение на фундаментални и приложни) и развойни. Това е от съществено значение най-вече при запазване на текущата практика на селективна капитализация.

- Актуализиране на елементите на финансовите отчети, по-конкретно счетоводния баланс и актуализирането му с оглед по-коректно отразяване на групите интелектуална собственост и резултатите от НИРД.

- Актуализиране на изискванията за амортизация на активите (по-конкретно полезен живот), в текстовете на националните счетоводни стандарти.

## **2. Промени с данъчен характер**

С цел „осветляване на скритите иновации“ е подходящо и полезно:

- Да отпадне изискването на ЗКПО развойната дейност да е възложена с поръчка при пазарни условия на научноизследователски институт или висше училище, като условие за

намаляване на данъчния финансов резултат с историческата цена на дълготраен нематериален актив еднократно в годината на формирането му.

- С цел мотивирана на публично-частното партньорство при създаване на продукти от развойна дейност е възможно въвеждането на допълнителни данъчни стимули (облекчения) както за възложителя, така и за изпълнителя. Идеята е да се предотврати евентуално „прикриване“ на дадените от възложителя средства за създаване на ново познание под формата на дарения.

- Актуализиране на категориите данъчно амортизируеми активи с цел да се преосмисли дали предложените годишни амортизационни норми отговарят на същността и характера на нематериалните активи, които са резултат от НИРД.

- Въвеждане на подходящи данъчни стимули за подкрепа извършването на НИРД и иновации от предприятията.

### **3. Промени при отчитането към НСИ**

Във връзка с коректната отчетност на микро ниво, а от там и на макро равнище е подходящо и полезно:

- Въвеждането на по-ясни и конкретни изисквания относно това кой следва да попълни и подаде справката за НИРД. Въведените критерии не следва да са изцяло обвързани с длъжността на персонала (както е сега – условието за поне едно лице от персонала през цялата година да е било заето с НИРД).

- Актуализиране на въведените критерии за научноизследователска дейност. В допълнение въпреки, че справката е наименувана „Справка за научноизследователската и развойна дейност“ тя слабо застъпва развойната дейност, което по наше мнение също изисква актуализация.

- Актуализиране на справката за НИРД, така че тя да бъде в по-голяма степен съобразена с идеологията на отчитане на разходите, въведена в счетоводните стандарти.

- Включване на повече предприятия при подаване на справката за иновационна дейност за следващи отчетни периоди. С цел запазване на изискванията на ЕС за сравнимост на информацията е възможно изготвяне на допълнителна справка обхващаща организациите, които текущо отпадат от извадката.

- По наше мнение въвеждането на изискване за подадени справки (за НИРД и иновационна дейност) към НСИ при кандидатстване за проектно финансиране е добра практика, която би могла да се въведе и при други форми за подпомагане на иновационната дейност на предприятията (например при данъчни облекчения).



- Необходимо е да се направи диалог между представители на НСИ, управителите на иновационни предприятия и счетоводители с цел да се обърне по-детайлно внимание на използваната за подаване на отчетите онлайн платформа. В случая дискуссионен въпрос следва да е има ли и какви конкретно са проблемите при отчитане на разходите за НИРД, и как следва те да бъдат преодолені.

- Подходящо и полезно е преосмислянето на контролните функции на НСИ и по какъв начин може да се предотврати подаването на некоректни данни към института.

### **Речник на използваните термини**

**Актив** - контролиран или придобит от дадена организация ресурс в резултат на минали събития.

**Амортизация** - процес на систематично разпределение на амортизируемата стойност на актива в рамките на предполагаемия му срок на годност.

**Амортизируем актив** – дълготраен материален или нематериален актив, който се очаква да бъде използван през повече от един отчетен период; има ограничен срок на годност; се държи от предприятието за целите на производството или доставката на стоки и услуги, за отдаване под наем на други лица или за административни цели.

**Годишен финансов отчет** - съвкупност от обобщени показатели, характеризиращи стопанската дейност на дадено предприятие през отчетния период (според българското законодателство това е календарна година) и нейното имуществено и финансово състояние, както и финансовия резултат към края на годината.

**Данъчен финансов резултат** - преобразуване на счетоводния финансов резултат, чрез използването на т. нар „данъчни постоянни разлики“ и „данъчни временни разлики“.

**Данъчни временни разлики** - възникват, когато приход или разход се признава за данъчни цели в година, различна от годината на счетоводното му отчитане.

**Данъчни постоянни разлики** - счетоводни приходи и разходи, които еднократно се отразяват върху облагаемата печалба и никога повече не участват при нейното определяне.

**Дълготрайни материални активи** – установими нефинансови ресурси, придобити и притежавани от предприятието, които имат натурално-веществена форма; се използват за производството и/или доставката/продажбата на активи или услуги, за отдаване под

наем, за административни или за други цели; се очаква да бъдат използвани през повече от един отчетен период.

**Дълготрайни нематериални активи** – установими нефинансови ресурси, придобити и контролирани от предприятието, които нямат физическа субстанция; са със съществено значение при употребата им; от използването им се очаква икономическа изгода.

**Загуба от обезценка на актив** - сумата, с която преносната стойност на актива превишава неговата възстановима стойност.

**Иновация** - система от дейности по създаване и внедряване в практиката на нов или усъвършенствен продукт, услуга, процес, организационна или маркетингова новост.

**Научноизследователска дейност** – оригинална и планирана проучвателна дейност с цел достигане на нови научни или технически знания и познания.

**Одит** - независима проверка на финансовите отчети с цел изразяване на мнение за тяхната достоверност.

**Отчет за паричните потоци** – предоставя информация за входящите (постъпления) и изходящи (плащания) потоци от парични наличности и еквиваленти на организация.

**Отчет за приходите и разходите** - съдържа синтезирана финансова информация за даден отчетен период, основана на реализираните приходи и извършените разходи от юридическо лице.

**Отчет за собствения капитал** - съдържа информация за изменението на собствения капитал на лице между два счетоводни баланса.

**Парични потоци** – входящи и изходящи потоци от парични средства и парични еквиваленти.

**Периодично счетоводство** - принципите, базите и правилата за изготвяне на финансовите отчети на предприятията.

**Полезен живот** - периодът от време, през който се очаква активът да бъде ползван в предприятието или количество единици продукция, които се очаква да бъдат получени от предприятието в процеса на ползване на актив.

**Предмет на счетоводството** - имущественото състояние на предприятието, неговият произход и изменения.

**Приложение към финансов отчет** - подробно описание и анализ на информацията, посочена в останалите елементи на пълния комплект на финансов отчет.

**Приложни изследвания** - дейности, насочени към придобиване на ново знание за целите на конкретна задача или практически проблем.

**Развойна дейност** – практическото прилагане на изследователските открития или други знания в план или схема за производството на нови или съществено подобрени материали, устройства, продукти, процеси, системи или услуги преди започването на търговското производство или употреба в дейността на предприятието.

**Разход** – намаление на икономическата изгода през отчетния период чрез намаление на активи или натрупване на пасиви и води до намаление на собствения капитал.

**Стоково-материални запаси** - текущи (краткотрайни) материални активи под формата на материали, продукция, стоки, незавършено производство, инвестиции в материален запас.

**Счетоводен баланс** - характеризира имущественото състояние на организация към определен момент.

**Счетоводен метод** - система от способности, които осигуряват единно, непрекъснато, взаимосвързано и обективно отражение на обектите на отчитане.

**Счетоводен сметкоплан** - систематизиран списък на счетоводни сметки, който дадена организация използва в процеса на счетоводно отчитане на дейността си.

**Счетоводен финансов резултат** - разлика между приходите и разходите на организацията, преди намаляването ѝ с начислените разходи за данъци.

**Счетоводна политика** - Съвкупност от принципи, изходни предположения, конвенции, концепции, правила, бази, практики и процедури, възприети от предприятието за отчитане на неговата дейност и за представяне на информацията във финансовите отчети.

**Счетоводство** - практико - приложна дейност по събиране, регистриране, систематизиране, обработване, анализиране и предаване на информация на заинтересовани потребители (вътрешни и външни).

**Текущо счетоводство** - базите, принципите и правилата на текущото начисляване на събития и сделки.

**Финансов отчет** - структурирано представяне на информация за финансовото състояние, резултатите от дейността и паричните потоци на предприятието, представена като активи; пасиви; собствен капитал; приходи; разходи; парични потоци.

**Фундаментални изследвания** - всяка експериментална или теоретична дейност, предприета с цел придобиване на нови знания и изследване на причините за съществуването на определени явленията.

### **Използвана литература:**

1. Callimacy, A., Landry, S. (2003). The effect of management incentives and cross-listing status on the accounting treatment of R&D spending, *The Journal Of International Accounting, Audit and Taxation*, vol. 12, n. 2: 131-152.
2. Cazavan-Jeny, A., Jeanjean, T. (2003). Value relevance of R&D reporting: a signalling interpretation. Working paper 2003-12 CEREG University Paris IX Dauphine, France.
3. Damodaran, A. (1999). Research and Development Expenses: Implications for Profitability Measurement and Valuation, NYU, Working Paper No. FIN-99-024. <https://ssrn.com/abstract=1297092>, last access on: 15.12.2019.
4. Das, A., Kumar, V., Kumar, U., Haldar, R. (2009). Impact of R&D expenditure on financial performance: a study of Canadian IT firms, ASAC, Niagara Falls, Ontario.
5. European innovation scoreboard, 2020, European commission, extracted from: <https://ec.europa.eu/docsroom/documents/41893>, last accessed on 06.08.2020.
6. Frascati manual (2015). Guidelines for collecting and reporting data on research and experimental development. The mesurment of scientific, technological and innovation activities, OECD, Paris.
7. FRS 102 The Financial Reporting Standard applicable in the UK and Republic of Ireland, The Financial Reporting Council, England, 2018.
8. Georgieva, D. (2020). R&D disclosures as part of the financial statements of Bulgarian innovative companies, *Business Management*, 3/2020, D. A. Tsenov Academy of Economics, Svishtov, pp. 5-17.
9. Guidara, R., Boujelbene, Y. (2014). R&D-based earnings management and accounting performance motivation, *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and management sciences*, vol. 4, n.2: 81–93.
10. <https://evroprogrami.com/polezno/mnenieto-na-konsultanta/samo-za-inovativni-firmi/>
11. <https://www.nsi.bg/bg/content/2710/%D0%B8%D0%BD%D0%BE%D0%B2%D0%B0%D1%86%D0%B8%D0%BE%D0%BD%D0%BD%D0%B0-%D0%B4%D0%B5%D0%B9%D0%BD%D0%BE%D1%81%D1%82>
12. <https://www.odit.info/?s=6&i=316781&f=673>
13. Lev, B., Sougiannis, T. (1996). The capitalization, amortization, and value-relevance of R&D, *Journal of Accounting and Economics*, vol. 21:107–138.
14. Measuring R&D tax support: findings from the new OECD R&D tax incentives database, online available at: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/d16e6072->

en.pdf?expires=1607535274&id=id&accname=guest&checksum=ED779FEC6D0BD0DBC068073BAC65BAD2.

15. Minxue Gao, Xiaojing Guan, Jingping Li, Peng Zhang (2018). The Status Quo and issues of R&D statistics in China, Prepared for the 16th Conference of the International Association of Official Statisticians (IAOS), OECD Headquarters, Paris, France, 19-21 September 2018, pp. 1-17.

16. Mohd, E. (2005). Accounting for Software Development Costs and Information Asymmetry, *The Accounting Review*, vol. 80, n. 4: 1211–1231.

17. Persson, A., Karen, F. (2011). Capitalization and the income smoothing hypothesis – a study of swedish listed companies. Retrieved August 9, 2020, from <http://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:427182/FULLTEXT01.pdf>.

18. Roussel, P. A., K. Saad, T. Erickson. (1991). Third Generation R&D: managing the link to corporate strategy, Arthur D. Little, INC., USA.

19. Statement of standard accounting practice No. 13 Accounting for research and development (1989). The institute of chartered accountants, UK.

20. Tami, D., Brigitte, E., Wolfgang, S., Leif, S. (2015). Research and development, uncertainty, and analysts' forecasts: the case of IAS 38, *Journal of International Financial Management & Accounting*, vol. 26, n. 3: 257-302.

21. Tax Incentives For Research And Development: Trends And Issues, OECD, p.16, online available here: Microsoft Word - Taxincentives.doc (oecd.org)

22. VanderPal, G. (2015). Impact of R&D Expenses and Corporate Financial Performance, *Journal of Accounting and Finance*, vol. 15, n. 7: 135 – 149.

23. Walther, L., Trickland, S. (2002). R&D accounting: a new millennium approach, *Management Accounting Quarterly*, vol. 3, n. 4: 1-6.

24. Zakari, M., Saidu, S. (2017). The impact of accounting treatment of research and development costs: evidence from Chemring Group Plc., *International Journal of Accounting, Finance and Risk Management*, vol. 2, n. 3: 92-97.

25. Авторски колектив (2019). Иновации. Бг, Иновации и икономически растеж, Фондация „Приложни изследвания и комуникации”.

26. Башева, Сн., Пожаревска, Р., Маркова, М. (2012). Отчитане на нематериалните активи, ИК на УНСС, С.

27. Георгиева, Д. (2017). Достоверното счетоводно дефиниране на научноизследователска и развойна дейност, Българо-македонското научно и иновационно

сътрудничество: резултати от съвместен научноизследователски проект между Българска академия на науките и Македонска академия на науките и изкуствата, С., ИИИ при БАН, Изд. „Авангард Прима”, с. 121-137.

28. Георгиева, Д. (2020). Фактори, които оказват въздействие върху оповестяванията за научноизследователска и развойна дейност на български иновативни предприятия, Приносите на счетоводството в икономическата наука, ИК УНСС, с. 341-348

29. Досев, Хр., Йорданова, Р., Даракчиева, Д. Счетоводно и данъчно третиране по реда на ЗКПО и ЗДДС при отписване на разходи по придобиване на ДМА, невъведени в употреба, онлайн достъпно на: <https://www.tita.bg/free/taxes/556>

30. Европейски семестър: Тематичен информационен документ. Данъчно облагане, онлайн достъпно на: [https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/file\\_import/european-semester\\_thematic-factsheet\\_taxation\\_bg\\_0.pdf](https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/file_import/european-semester_thematic-factsheet_taxation_bg_0.pdf).

31. Закон за данък добавена стойност, обн. ДВ. бр. 63 от 2006 г., посл. изм. и допъл. ДВ. бр. 55 от 2020 г.

32. Закон за статистиката, обн. ДВ бр.57 от 1999г., посл. изм. и допъл. ДВ бр. 38 от 2020 г.

33. ЗКПО, обн. ДВ. бр.105 от 2006 г., посл.изм. ДВ. бр. 69 от 2020г.

34. МСС 16 „Имоти, машини и съоръжения“, приет с регламент (ЕО) № 1126/2008 на Комисията от 2008 г., посл.изм и допъл. Регламент (ЕС) 2017/1986 на Комисията от 2017 г.

35. МСС 38 „Нематериални активи“, приет с регламент (ЕО) № 1126/2008 на Комисията от 2008 г., посл.изм и допъл. Регламент (ЕС) 2017/1986 на Комисията от 31.10.2017 г.

36. Несторов, Н. (2015). Изследване на външнотърговската дейност на българските фирми, Иновациите - двигател на икономическия растеж, ВУЗФ, С., с. 20-24.

37. НСИ, 2020.

38. НСС 9 „Отчитане на разходите за изследователска и развойна дейност, приет с ПМС No 65 от 1998 г.; обн. ДВ, бр. 36 от 1998 г.

39. Петрова, Р. (2012). Проблеми при дефинирането и класифицирането на нематериалните активи за счетоводни цели, сп. Известия, том 2, Варна, с. 49-61.

40. Петрова, Р. (2014) Счетоводно отчитане на нематериалните активи във фармацевтичните предприятия, Дисертационен труд за присъждане на образователна и научна степен „доктор” по професионално направление 3.8., Варна.

41. Писмо от 20.07.2020 г. от Николина Хинкова, Клъстер - стажове за подготвени за нуждите на индустрията бъдещи инженери.
42. Пожаревска, Р. (2017). Счетоводни аспекти на интелектуалния капиталр ИК на УНСС.
43. Пожаревска, Р., Башева, Сн. (2019). Счетоводно представяне на резултатите от иновационните дейности - актуални проблеми. Иновации и предприемачество в образованието и бизнеса, МВБУ, с. 35-54.
44. Регламент (ЕО) № 1606/2002 на европейския парламент и на съвета за прилагането на международните счетоводни стандарти, обн. L ОВ. бр. 243 от 2002 г.
45. Спасова, Р. (2011). Автореферат на дисертационен труд на тема „Теоретико – приложни проблеми на счетоводното отчитане на нематериалните активи“, УНСС.
46. СС 1 „Представяне на финансови отчети“, Обн. ДВ. бр.30 от 2005г., изм. и доп. ДВ. бр.3 от 2016 г.
47. СС 16 „Дълготрайни материални активи“, обн. ДВ. бр.30 от 2005г., изм. и доп. ДВ. бр.86 от 2007г.
48. СС 38 „Нематериални активи“, обн. ДВ. бр. 30 от 2005 г., посл.изм. и допъл. ДВ. бр. 86 от 2007 г
49. СС 4 „Отчитане на амортизациите“, Обн. ДВ. бр.30 от 2005г., изм. и доп. ДВ. бр.86 от 2007г.
50. Условия за кандидатстване с проектни предложения за предоставяне на безвъзмездна финансова помощ по Оперативна програма „Иновации и конкурентоспособност“ 2014-2020, BG16RFOP002-1.022 „Стимулиране внедряването на иновации от съществуващи предприятия“, Министерство на икономиката.